НАЛОГОВОЕ ПРАВО

Учебник для вузов

альпина паблишер

pepeliaev group

SHOUT
SHARE
IT

Annotation

Охватывает абсолютно все тонкости и нюансы российского налогообложения, не обходя стороной историю и западный опыт.

- Налоговое право: Учебник для вузов
  -
  - Список сокращений
  - Предисловие
  - Благодарности
  - Раздел I
    - Глава 1
      - 1.1. Социально-экономические предпосылки развития налогового права
        -
        - Формирование бюджетов
      - 1.2. Налоги и другие виды государственных доходов
        -
        - Виды регалий
        - Из истории налогов
      - 1.3. Юридическое определение налога
      - 1.4. Понятия пошлины и сбора
        -
        - Виды пошлин
        - Разграничение пошлин и сборов
        - О правовой природе социальных платежей
      - 1.5. Функции налога
        -
        - Виды функций налога
        - Регулирующая функция налога
        - Роль налогового регулирования
        - Теоретические признаки функции
    - Глава 2
      - 2.1. О значении классификации налогов
      - 2.2. Персональные и пообъектные налоги
      - 2.3. Прямые и косвенные налоги
        -
        - Критерии классификации
      - 2.4. Раскладочные и количественные налоги
      - 2.5. Закрепленные и регулирующие налоги

- 2.6. Государственные и местные налоги, налоги объединений региональной экономической интеграции
  -
  - Государственные налоги
  - Местные налоги
  - Налоги объединений региональной экономической интеграции
- 2.7. Общие и целевые налоги
- 2.8. Регулярные и разовые налоги
- 2.9. Налоги и специальные налоговые режимы

- Глава 3
  - 3.1. Развитие принципов налогообложения
    -
    - Четыре принципа А. Смита
  - 3.2. Понятие и правовое значение основных (конституционных) принципов налогообложения и сборов
    - Общие принципы налогообложения
    - Основные принципы налогообложения и сборов
  - 3.3. Классификация основных принципов налогообложения и сборов
    -
    - 3.3.1. Основные принципы налогообложения и сборов, обеспечивающие реализацию и соблюдение основ конституционного строя
    - 3.3.2. Основные принципы налогообложения и сборов, обеспечивающие реализацию и соблюдение прав и свобод налогоплательщиков
    - 3.3.3. Основные принципы налогообложения и сборов, обеспечивающие реализацию и соблюдение начал федерализма
- Глава 4
  - 4.1. Понятие и правовое значение элементов юридического состава налога
    -
    - Элементы юридического состава

налога
- 4.2. Субъект налогообложения
  - 4.2.1. Понятие «субъект налогообложения»
  - 4.2.2. Виды субъектов налогообложения
  - 4.2.3. Налоговый статус физических лиц
  - 4.2.4. Налоговый статус юридических лиц
- 4.3. Объект и предмет налогообложения. Масштаб налога и налоговая база
  - 4.3.1. Объект и предмет налогообложения
  - 4.3.2. Налоговая база и масштаб налога
  - 4.3.3. Источник налога
  - 4.3.4. Пределы налоговой юрисдикции государства
- 4.4. Налоговый период
- 4.5. Методы учета базы налогообложения
- 4.6. Единица налогообложения
- 4.7. Тариф ставок
  -
  - 4.7.1. Ставка налога
  - 4.7.2. Метод налогообложения
- 4.8. Налоговые льготы
  - 4.8.1. Понятие «налоговые льготы»
  - 4.8.2. Виды налоговых льгот
  - Виды освобождения
- 4.9. Порядок исчисления налога
  - 4.9.1. Лица, исчисляющие налог
  - 4.9.2. Методы исчисления налога
- 4.10. Способы, сроки и порядок уплаты налога
  -
  - 4.10.1. Уплата налога по декларации
  - 4.10.2. Уплата налога у источника дохода
  - 4.10.3. Кадастровый способ уплаты налога
  - 4.10.4. Сроки уплаты налога
  - 4.10.5. Порядок уплаты налога
- Контрольные тесты

- Список рекомендованной литературы
- Раздел II
  - Глава 5
    - 5.1. Понятие «налоговые правоотношения»
      -
      - Метод регулирования налоговых правоотношения
      - Особенности налоговых правоотношений в советский период
    - 5.2. Признаки налоговых правоотношений
  - Глава 6
    - 6.1. Экономическая деятельность и налогообложение
    - 6.2. Бухгалтерский учет и налогообложение
      -
      - Пользователи бухгалтерской информации
      - Ведение налогового учета
    - 6.3. Особенности определения налоговых последствий экономической деятельности
      -
      - Выявление экономического смысла хозяйственных операций
      - Ограничение сумм затрат
      - Ограничение предпринимательской инициативы
      - Приоритет фактического результата деятельности над ее правовой оценкой
    - 6.4. Проблемы разграничения налоговых и смежных с ними отношений
  - Глава 7
    -
    - 7.1. Налогоплательщики
      -
      - Категории налогоплательщиков
      - 7.1.1. Основные права и обязанности налогоплательщиков
      - Основные обязанности налогоплательщиков
    - «Не будь налогов, мы бы и не узнали, что жизнь нам так дорога![9]»
    - 7.2. Иные участники налоговых

правоотношений
- 7.2.1. Налоговые агенты
- 7.2.2. Представители налогоплательщиков и налоговых агентов
- 7.2.3. Сборщики налогов и сборов
- 7.2.4. Лица, обязанные контролировать правильность исчисления и полноту уплаты налогов и сборов
- 7.2.5. Лица, обязанные информировать налоговые органы о фактах, существенных для налогообложения
- 7.2.6. Лица, обязанные представлять налоговым органам данные, необходимые для исчисления налога
- 7.2.7. Лица, обязанные представлять налоговым органам данные, необходимые для организации налогового контроля
- 7.2.8. Лица, обязанные оказывать содействие налоговым органам в проведении мероприятий налогового контроля (процессуальные лица)
- 7.2.9. Банки
- 7.2.10. Налоговые консультанты

- Вопросы для самостоятельного изучения
- Контрольные тесты
- Список рекомендованной литературы

○ Раздел III
- Глава 8
  - 8.1. Понятие и виды источников налогового права
  - 8.2. Понятие «налоговое законодательство»
    -
    - 8.2.1. Особенности законодательного установления налогов и сборов
    - 8.2.2. Действие актов налогового законодательства во времени
    - 8.2.3. Порядок внесения изменений в законодательство о налогах и сборах
    - 8.2.4. Толкование законодательства о налогах и сборах

- 8.2.5. Состав налогового законодательства
- 8.2.6. Кодификация налогового законодательства
- Глава 9
  - 9.1. Подзаконные нормативные правовые акты
    -
    - Категории подзаконных нормативных актов
  - 9.2. Решения органов конституционной юстиции
    -
    - Правовая позиция КС РФ
  - 9.3. Акты судебных органов
    -
    - Деятельность ВС РФ в сфере налогового права
  - 9.4. Международные договоры в системе источников налогового права Российской Федерации
    -
    - Группы международных соглашений по налоговым вопросам
  - Контрольные тесты
  - Список рекомендованной литературы
- Раздел IV. Система налогов в Российской Федерации
  - Глава 10
    -
    - Базисные модели системы
    - Экономическое единство системы налогов
  - Глава 11
    -
    - 11.1. Налоги, уплачиваемые физическими лицами
      -
      - 11.1.1. Налог на доходы физических лиц
    - «Нет такого плохого ребенка, на которого нельзя было бы получить вычет при уплате налогов»[11].
      -
      - 11.1.2. Налог на имущество физических лиц

- 11.1.3. Налогообложение имущества, переходящего в порядке наследования или дарения
- 11.2. Налоги, уплачиваемые организациями
  -
  - 11.2.1. Налог на прибыль
  - 11.2.2. Налог на имущество организаций
- 11.3. Налоги, уплачиваемые и физическими и юридическими лицами
  -
  - 11.3.1. Налог на добавленную стоимость (работ, услуг)
  - 11.3.2. Акцизы
  - 11.3.3. Транспортный налог
  - 11.3.4. Земельный налог
  - 11.3.5. Налог на добычу полезных ископаемых
  - 11.3.6. Социальные налоги
  - 11.3.7. Единый сельскохозяйственный налог
  - 11.3.8. Упрощенная система налогообложения. Патентная система налогообложения. Налог на вмененный доход
- Вопросы для самостоятельного изучения
- Контрольные тесты
- Список рекомендованной литературы

○ Раздел V. Налоговый федерализм
- Глава 12
  - 12.1. Принципы распределения налогов по уровням управления
    -
    - Общие принципы построения систем доходов бюджетов
    - Горизонтальное выравнивание
    - Распределение прав на получение доходов
  - 12.2. Формы распределения налогов между бюджетами различных уровней
- Глава 13
  - 13.1. Единство системы налогов
  - 13.2. Полномочия по определению условий

взимания региональных налогов
- Функции федерального регулирования
- Налоговое бремя
- Глава 14
  - 14.1. Формы реализации принципа единства налоговой политики
    - Реализация принципа единства экономического пространства
    - Нарушение конституционных положений
    - Политика налоговых льгот
    - Признаки недобросовестной налоговой политики региона
    - Принцип построения системы налоговых органов
  - 14.2. Выявление нарушений единства налоговой политики
  - Контрольные тесты
  - Список рекомендованной литературы
- Раздел VI
  - Глава 15
    - 15.1. Формы международной интеграции государств
    - 15.2. Этапы и интенсивность международной экономической интеграции государств
    - 15.3. Интеграция налоговых систем стран Европейского союза
    - 15.4. Интеграция налоговых систем стран – участниц Евразийского экономического сообщества
    - Контрольные тесты
    - Список рекомендованной литературы
- Раздел VII. Правовые основы международных налоговых отношений
  - Глава 16
    - 16.1. Основные принципы международного налогового права
    - 16.2. Налоговая территория государства
    - 16.3. Иностранный элемент в налоговых отношениях

- 16.4. Предмет международного налогового права
- 16.5. Источники международного налогового права
  - 16.5.1. Виды международных налоговых соглашений
  - 16.5.2. Инкорпорация международных налоговых соглашений
  - 16.5.3. О юридической силе международных налоговых соглашений
- 16.6. Материально-правовые и коллизионные нормы международного налогового права
- 16.7. Режимы налогообложения субъектов иностранного права
  - 16.7.1. Национальный режим
  - 16.7.2. Режим недискриминации
  - 16.7.3. Режим наибольшего благоприятствования
  - 16.7.4. Режим взаимности

Глава 17
- 17.1. Территориальная принадлежность субъекта налогообложения
- 17.2. Территориальная принадлежность объекта налогообложения
- 17.3. Постоянное представительство
  - 17.3.1. Понятие «постоянное представительство»
  - 17.3.2. Отдельные формы постоянных представительств
  - 17.3.3. Деятельность, не приводящая к образованию постоянного представительства
  - 17.3.4. Постоянная (фиксированная) база

Глава 18
- 18.1. Причины возникновения многократного налогообложения
- 18.2. Методы устранения многократного налогообложения

- 18.3. Налоговая конкуренция стран. Недопущение уклонения от налогообложения
- Контрольные тесты
- Список рекомендованной литературы

○ Раздел VIII. Ответственность за нарушения налогового законодательства

- Глава 19
  - 19.1. Понятие и виды юридической ответственности за нарушения налогового законодательства в системе мер государственного принуждения
    -
    - Меры государственного принуждения
    - Виды юридической ответственности
  - «Несвоевременная уплата налогов ставит налогоплательщика в положение, не предусмотренное даже в Камасутре»[12].
  - 19.2. Принципы юридической ответственности за нарушения налогового законодательства
    -
    - Конституционные требования для установления мер ответственности
  - 19.3. Понятие и особенности нарушений законодательства о налогах и сборах
    -
    - Правовые признаки события и состава правонарушения
    - 19.3.1. Объект нарушения налогового законодательства
    - 19.3.2. Объективная сторона нарушения налогового законодательства
    - 19.3.3. Субъект нарушения налогового законодательства
    - 19.3.4. Субъективная сторона нарушения налогового законодательства
    - 19.3.5. Освобождение от ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах
  - 19.4. Система и составы нарушений

законодательства о налогах и сборах
- 19.4.1. Правонарушения против системы налогов
- 19.4.2. Правонарушения против исполнения налогового обязательства
- 19.4.3. Правонарушения против прав и свобод налогоплательщиков
- 19.4.4. Правонарушения против системы гарантий исполнения обязанностей и реализации прав налогоплательщиков
- 19.4.5. Правонарушения порядка ведения бухгалтерского и налогового учета, составления и представления бухгалтерской и налоговой отчетности
- 19.4.6. Правонарушения против контрольных функций налоговых органов

- Глава 20
  - 20.1. Исторический обзор квалификации обманных деяний в налоговой сфере как преступлений
  - 20.2. Становление российской системы уголовно-правового преследования нарушителей налогового законодательства
    - 20.2.1. Борьба с уклонениями от уплаты налогов административными методами
    - 20.2.2. Уголовное преследование нарушителей налогового законодательства
  - 20.3. Характеристика элементов состава налоговых преступлений
    - 20.3.1. Объект преступления
    - 20.3.2. Субъект преступления
    - 20.3.3. Субъективная сторона
    - 20.3.4. Объективная сторона
  - 20.4. Борьба с налоговыми преступлениями за рубежом
  - Вопросы для самостоятельного изучения
  - Контрольные тесты

- Список рекомендованной литературы
- Раздел IX
  - Глава 21
    - 21.1. История развития форм налогового контроля
    - 21.2. Правовая база деятельности налоговых органов
    - 21.3. Организация деятельности налоговых органов
    - 21.4. Функции, права и обязанности налоговых органов
      -
      - 21.4.1. Полномочия по учету налогоплательщиков
      - 21.4.2. Полномочия по налоговому контролю
      - 21.4.3. Полномочия по взысканию сумм налогов, пеней и штрафов
      - 21.4.4. Обмен информацией и взыскание налогов в рамках международного сотрудничества
    - 21.5. Ответственность налоговых органов
  - Глава 22
    - 22.1. Финансовые органы: понятие, задачи, цели
    - 22.2. Состав финансовых органов
    - 22.3. Федеральное казначейство
    - 22.4. Организационная структура Министерства финансов Российской Федерации
    - 22.5. Полномочия Министерства финансов Российской Федерации в налоговой сфере
      -
      - 22.5.1. Полномочия по разработке государственной политики в сфере налогообложения и законопроектная деятельность Минфина России
      - 22.5.2. Нормотворческие полномочия
      - 22.5.3. Полномочия по разъяснению налогового законодательства
      - 22.5.4. Правоприменительные полномочия Минфина России по изменению срока уплаты налога (сбора)

- 22.5.5. Прочие полномочия в сфере налогообложения
- Глава 23
  - 23.1. Правовые основы взимания налогов таможенными органами
  - 23.2. Система и структура таможенных органов
  - 23.3. Таможенная декларация
  - 23.4. Полномочия таможенных органов по контролю и взиманию таможенных платежей
  - 23.5. Право на обжалование решений, действий (бездействия) таможенных органов
- Глава 24
- Глава 25
  - 25.1. Роль правоохранительных органов в налоговой системе
  - 25.2. Соотношение контрольных полномочий правоохранительных и налоговых органов
  - 25.3. Особенности правоохранительной деятельности в налоговой сфере
  - Контрольные тесты
  - Список рекомендованной литературы

○ Раздел X. Защита прав налогоплательщиков
- Глава 26
  -
  - 26.1. Защита прав налогоплательщиков в административном порядке
  - 26.2. Защита прав налогоплательщиков в судебном порядке
  - Контрольные тесты
  - Список рекомендованной литературы

○ Раздел XI. Налоговое планирование. Противодействие уклонениям от уплаты налогов
- Глава 27
  - 27.1. Понятие налогового планирования
  - 27.2. Способы налогового планирования
  - 27.3. Этапы налогового планирования
  - 27.4. Методы противодействия уклонениям от уплаты налогов
- Глава 28
  - 28.1. Форма злоупотребления правом в

целях минимизации налогов
- 28.2. Гарантии соблюдения прав налогоплательщиков при борьбе со злоупотреблениями правом
- 28.3. Предмет доказывания при установлении деловой цели
- 28.4. Пределы применения концепции деловой цели
- 28.5. Отличие злоупотребления правом в целях минимизации налогов от налогового мошенничества
- 28.6. Признаки экономически немотивированного поведения налогоплательщика
- 28.7. Налогово-правовые последствия особых отношений налогоплательщика с его контрагентами
- Контрольные тесты
- Список рекомендованной литературы
- Ответы к контрольным тестам
- Об авторах

- notes
  - Сноски
    - 1
    - 2
    - 3
    - 4
    - 5
    - 6
    - 7
    - 8
    - 9
    - 10
    - 11
    - 12
    - 13
    - 14
    - 15
    - 16
    - 17
    - 18
    - 19
    - 20
    - 21

- 22
- Комментарии
  - 1
  - 2
  - 3
  - 4
  - 5
  - 6
  - 7
  - 8
  - 9
  - 10
  - 11
  - 12
  - 13
  - 14
  - 15
  - 16
  - 17
  - 18
  - 19
  - 20
  - 21
  - 22
  - 23
  - 24
  - 25
  - 26
  - 27
  - 28
  - 29
  - 30
  - 31
  - 32
  - 33
  - 34
  - 35
  - 36
  - 37
  - 38
  - 39
  - 40
  - 41
  - 42

- 43
- 44
- 45
- 46
- 47
- 48
- 49
- 50
- 51
- 52
- 53
- 54
- 55
- 56
- 57
- 58
- 59
- 60
- 61
- 62
- 63
- 64
- 65
- 66
- 67
- 68
- 69
- 70
- 71
- 72
- 73
- 74
- 75
- 76
- 77
- 78
- 79
- 80
- 81
- 82
- 83
- 84
- 85
- 86

- 87
- 88
- 89
- 90
- 91
- 92
- 93
- 94
- 95
- 96
- 97
- 98
- 99
- 100
- 101
- 102
- 103
- 104
- 105
- 106
- 107
- 108
- 109
- 110
- 111
- 112
- 113
- 114
- 115
- 116
- 117
- 118
- 119
- 120
- 121
- 122
- 123
- 124
- 125
- 126
- 127
- 128
- 129
- 130

- 131
- 132
- 133
- 134
- 135
- 136
- 137
- 138
- 139
- 140
- 141
- 142
- 143
- 144
- 145
- 146
- 147
- 148
- 149
- 150
- 151
- 152
- 153
- 154
- 155
- 156
- 157
- 158
- 159
- 160
- 161
- 162
- 163
- 164
- 165
- 166
- 167
- 168
- 169
- 170
- 171
- 172
- 173
- 174

- 175
- 176
- 177
- 178
- 179
- 180
- 181
- 182
- 183
- 184
- 185
- 186
- 187
- 188
- 189
- 190
- 191
- 192
- 193
- 194
- 195
- 196
- 197
- 198
- 199
- 200
- 201
- 202
- 203
- 204
- 205
- 206
- 207
- 208
- 209
- 210
- 211
- 212
- 213
- 214
- 215
- 216
- 217
- 218

- 219
- 220
- 221
- 222
- 223
- 224
- 225
- 226
- 227
- 228
- 229
- 230
- 231
- 232
- 233
- 234
- 235
- 236
- 237
- 238
- 239
- 240
- 241
- 242
- 243
- 244
- 245
- 246
- 247
- 248
- 249
- 250
- 251
- 252
- 253
- 254
- 255
- 256
- 257
- 258
- 259
- 260
- 261
- 262

- 263
- 264
- 265
- 266
- 267
- 268
- 269
- 270
- 271
- 272
- 273
- 274
- 275
- 276
- 277
- 278
- 279
- 280
- 281
- 282
- 283
- 284
- 285
- 286
- 287
- 288
- 289
- 290
- 291
- 292
- 293
- 294
- 295
- 296
- 297
- 298
- 299
- 300
- 301
- 302
- 303
- 304
- 305
- 306

- 307
- 308
- 309
- 310
- 311
- 312
- 313
- 314
- 315
- 316
- 317
- 318
- 319
- 320
- 321
- 322
- 323
- 324
- 325
- 326
- 327
- 328
- 329
- 330
- 331
- 332
- 333
- 334
- 335
- 336
- 337
- 338
- 339
- 340
- 341
- 342
- 343
- 344
- 345
- 346
- 347
- 348
- 349
- 350

- 351
- 352
- 353
- 354
- 355
- 356
- 357
- 358
- 359
- 360
- 361
- 362
- 363
- 364
- 365
- 366
- 367
- 368
- 369
- 370
- 371
- 372
- 373
- 374
- 375
- 376
- 377
- 378
- 379
- 380
- 381
- 382
- 383
- 384
- 385
- 386
- 387
- 388
- 389
- 390
- 391
- 392
- 393
- 394

- 395
- 396
- 397
- 398
- 399
- 400
- 401
- 402
- 403
- 404
- 405
- 406
- 407
- 408
- 409
- 410
- 411
- 412
- 413
- 414
- 415
- 416
- 417
- 418
- 419
- 420
- 421
- 422
- 423
- 424
- 425
- 426
- 427
- 428
- 429
- 430
- 431
- 432
- 433
- 434
- 435
- 436
- 437
- 438

- 439
- 440
- 441
- 442
- 443
- 444
- 445
- 446
- 447
- 448
- 449
- 450
- 451
- 452
- 453
- 454
- 455
- 456
- 457
- 458
- 459
- 460
- 461
- 462
- 463
- 464
- 465
- 466
- 467
- 468
- 469
- 470
- 471
- 472
- 473
- 474
- 475
- 476
- 477
- 478
- 479
- 480
- 481
- 482

- 483
- 484
- 485
- 486
- 487
- 488
- 489
- 490
- 491
- 492
- 493
- 494
- 495
- 496
- 497
- 498
- 499
- 500
- 501
- 502
- 503
- 504
- 505
- 506
- 507
- 508
- 509
- 510
- 511
- 512
- 513
- 514
- 515
- 516
- 517
- 518
- 519
- 520

Налоговое право: Учебник для вузов

Рецензенты

Г. П. Толстопятенко, декан международно-правового факультета МГИМО (У) МИД России, д-р юрид. наук, профессор;

Д. В. Винницкий, директор Евразийского научно-исследовательского центра сравнительного и международного финансового права, заведующий кафедрой финансового права Уральской государственной юридической академии, д-р юрид. наук, профессор

Авторский коллектив

С. Г. Пепеляев, канд. юрид. наук – гл. 1 (1.1–1.4)–10 (гл. 2 в соавт. с *Е. В. Кудряшовой*), 12–14 (гл. 14 (14.2) в соавт. с *А. А. Никоновым*), 19 (19.1–19.3 в соавт. с *Е. В. Овчаровой*), 26, 28;

Р. И. Ахметшин, канд. юрид. наук – гл. 21;

С. В. Жестков, канд. юрид. наук – гл. 27;

М. Ф. Ивлиева, канд. юрид. наук – гл. 11, 24;

Е. В. Кудряшова, канд. юрид. наук – гл. 2 (в соавт. с *С. Г. Пепеляевым*), гл. 15;

Е. В. Овчарова, канд. юрид. наук – гл. 19 (19.1–19.3) (в соавт. с *С. Г. Пепеляевым*);

В. В. Полякова, С. П. Котляренко – гл. 16–18;

А. И. Сотов, канд. юрид. наук – гл. 20;

В. М. Фокин, канд. юрид. наук – гл. 1 (1.5);

И. В. Хаменушко, канд. юрид. наук – гл. 22, 25;

А. А. Косов, канд. юрид. наук – гл. 23;

А. А. Никонов – гл. 14 (14.2) в соавт. с *С. Г. Пепеляевым*

Руководитель авторского коллектива

С. Г. Пепеляев, канд. юрид. наук, управляющий партнер юридической компании «Пепеляев Групп», адвокат

Редактор *Л. А. Алексеева*
Руководитель проекта *М. Султанова*
Арт-директор *Л. Беншуша*
Корректор *Е. Аксенова*
Художник обложки *С. Тимонов*

© Коллектив авторов, 2015
© ООО «Интеллектуальная Литература», 2015

Все права защищены. Произведение предназначено

исключительно для частного использования. Никакая часть электронного экземпляра данной книги не может быть воспроизведена в какой бы то ни было форме и какими бы то ни было средствами, включая размещение в сети Интернет и в корпоративных сетях, для публичного или коллективного использования без письменного разрешения владельца авторских прав. За нарушение авторских прав законодательством предусмотрена выплата компенсации правообладателя в размере до 5 млн. рублей (ст. 49 ЗОАП), а также уголовная ответственность в виде лишения свободы на срок до 6 лет (ст. 146 УК РФ).

* * *

Список сокращений

АПК РФ – Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации

БК РФ – Бюджетный кодекс Российской Федерации

ВАС РФ – Высший Арбитражный Суд Российской Федерации

Ведомости СНД и ВС РСФСР, РФ – Ведомости Совета народных депутатов и Верховного Совета РСФСР, Российской Федерации

Вестник ВАС РФ – Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ВС РФ – Верховный Суд Российской Федерации

ГК РФ – Гражданский кодекс Российской Федерации

КоАП РФ – Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях

КС РФ – Конституционный Суд Российской Федерации

НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации

РГ – «Российская газета»

СЗ РФ – Собрание законодательства Российской Федерации

ТК РФ – Таможенный кодекс Российской Федерации

УПК РСФСР, РФ – Уголовно-процессуальный кодекс РСФСР, Российской Федерации

ФСНП России – Федеральная служба налоговой полиции Российской Федерации

ФНС России – Федеральная налоговая служба Российской Федерации

Предисловие

Этот учебник не для тех, чья основная задача – получить оценку на экзамене по финансовому и налоговому праву. Купите что-нибудь потоньше и не утруждайте себя.

Но если вы хотите стать специалистом в сфере налогообложения и намерены практиковать в ней как адвокат, аудитор, налоговый инспектор, судья, бухгалтер, менеджер или консультант, то этот учебник послужит вам надежным источником системных базовых знаний.

У этой книги были три предшественника[1]. 20 лет, отделяющие нас от первого издания, показали, что учебник помог многим стать асами налоговой профессии. Он научил разбираться в сложных ситуациях независимо от меняющегося законодательства, политических течений, экономической конъюнктуры.

Это достигается тем, что авторы учебника действительно любят налоговое право, знают все его тонкости и не скупятся поделиться своими знаниями и многолетним опытом. Они не пересказывают Налоговый кодекс РФ, а знакомят читателя с фундаментальными научными положениями, апробированными личной практикой защиты налогоплательщиков в судах, участием в парламентских и научных дискуссиях, сопровождением крупных инвестиционных проектов.

При всей сложности предмета изучения учебник не пичкает читателя ученой заумью. Читать его легко и просто, даже увлекательно. «Веселые картинки», анекдоты, поучительные истории помогут вам прочувствовать и, смею надеяться, полюбить налоговое право.

С уважением, Сергей Пепеляев

Благодарности

Самые добрые воспоминания и искренняя признательность учителям – профессорам и преподавателям юридического факультета МГУ им. М. В. Ломоносова, заложившим фундаментальную основу российского налогового права:

Сергею Дмитриевичу Цыпкину, д-ру юрид. наук, профессору;

Виктору Васильевичу Бесчеревных, канд. юрид. наук, доценту.

Благодарим д-ра юрид. наук Е. Ю. Грачеву, д-ра юрид. наук Н. П. Толстопятенко, д-ра. юрид. наук Д. В. Винницкого за научную и организационную поддержку.

Научное и дружеское уважение Аркадию Викторовичу Брызгалину, канд. юрид. наук, руководителю «Группы компаний “Налоги и финансовое право”» (г. Екатеринбург), подготовившему вместе со своими коллегами книгу «Налоги. Люди. Время… или этот безграничный Мир Налогов», материалы из которой широко использованы в настоящем учебнике.

Низкий поклон канд. филол. наук Людмиле Александровне Алексеевой, бессменному редактору учебника и всех трех предшествовавших ему изданий.

Большое спасибо коллегам, помогавшим при технической подготовке текстов и иллюстративных материалов: Е. П. Бубновой, В. М. Зарипову, руководителю культурного проекта «Люди и налоги» юридической компании «Пепеляев Групп».

Благодарим А. Старостину за организационную помощь при реализации проекта.

Коллектив авторов

Раздел I
Основные положения теория налогового права

Глава 1
Понятие и роль налогов

1.1. Социально-экономические предпосылки развития налогового права

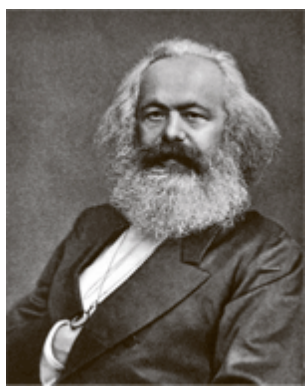
Общество, экономическая жизнь которого основана на частной инициативе, невозможно представить без налогов.

В период существования в России социалистической экономики, подавляющей частное предпринимательство, было распространено мнение, что налоги с населения, и прежде всего подоходный налог с рабочих и служащих, не имеют политической и социальной почвы и не слишком важны как источник бюджета. На самых разных уровнях предлагалось ограничиться взиманием в бюджет платежей с доходов организаций.

В 1960 г. была предпринята попытка постепенного снижения, вплоть до отмены, налогов с заработной платы рабочих и служащих{1}. Тогда эта идея была вполне реальной, так как однотипность экономических условий и жесткая регламентация уровня заработной платы позволяли заранее определять сумму налога и предусматривать его как элемент оплаты труда. Изъять налог можно было и через соответствующую корректировку выплачиваемой суммы.

Подобные действия абсолютно неприемлемы в современных условиях. Существующий в России экономический строй предполагает не только сохранение налогов с предприятий и населения, но и их коренное преобразование, расширение их финансовой и социальной роли.

«Морализующая критика и критизирующая мораль», 1847 г.:



«В налогах воплощено экономически выраженное существование государства. Чиновники и поэты, солдаты и балетные танцовщицы, школьные учителя и полицейские, греческие музеи и готические башни, цивильный лист и табель о рангах – все эти сказочные создания в зародыше покоятся в одном общем семени – в налогах».

(Карл Маркс, 1818–1883, немецкий экономист)

Налоги заменили прежнюю систему планового распределения прибыли социалистических предприятий, когда в бюджет изымалась ее часть, оставшаяся после формирования различных производственных фондов в соответствии с установленными нормативами. При многообразии форм собственности такая система неприменима, поскольку не обеспечивает равных условий хозяйствования субъектов различных форм собственности. Налогообложение прибыли (доходов) лишено этого недостатка и не препятствует рыночной конкуренции.

Есть две версии происхождения русского слова «налог».

По одной из них корни надо искать в греческом языке, где слово «налон» означало плату за провоз, по другой – «налог» произошел от «налагать», которое имеет также значение «обременять».

Формирование бюджетов

Значительная доля доходов населения в настоящее время формируется в частном секторе экономики. Возможности государственного регулирования этих доходов ограничены, а практика изъятия их части в административном порядке для финансирования государственных расходов в принципе исключена. Только посредством налогов население участвует в формировании доходов государственного бюджета.

Бюджеты формируются из налоговых и неналоговых доходов, а также из безвозмездных перечислений (схема I-1). Бюджетный кодекс Российской Федерации{2} к налоговым доходам относит, помимо налогов и сборов, также пени и штрафы, взимаемые за налоговые правонарушения (ч. 2 ст. 41).

Английское обозначение налога – tax – соотносят с

латинским taxare, производным от tangere: касаться (английское touch), чувствовать, ощущать.

Неналоговые доходы – это в основном платежи, имеющие частноправовую природу: доходы от использования, продажи или иного возмездного отчуждения имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности, от оказания платных услуг органами государственной власти, местного самоуправления, бюджетными учреждениями и др. К неналоговым доходам относятся также штрафы, конфискации, компенсации, иные принудительные изъятия в результате применения мер гражданско-правовой, административной и уголовной ответственности (ст. 41 БК РФ).

Схема I-1. Виды доходов бюджетов

Необходимо учитывать, что научная и законодательная классификации налоговых и неналоговых доходов бюджетов могут различаться по политическим, социальным, техническим и иным причинам. Например, к неналоговым доходам федерального бюджета Бюджетный кодекс отнес таможенные и патентные пошлины, платежи за негативное воздействие на окружающую природную среду и некоторые другие поступления, имеющие финансово-правовую природу (ст. 61).

По-китайски «налог» – шуй – обозначается иероглифом, состоящим из двух частей. Одна означает «хлеб, зерно», другая – «менять, платить». Происходит от натуральных повинностей, взимаемых частью

полученного продукта.

Поэтому анализ статистических данных об исполнении бюджетов всегда требует оценки состава платежей, учитываемых в той или иной группе, иначе выводы о значении налогов, о величине налогового бремени будут неверными.

Налоги – основной источник доходов государственного бюджета.

С помощью налогов (в налогово-правовом значении) формируется 95 % федерального бюджета (в бюджетно-правовом понимании из налоговых источников поступает около 60 % доходов федерального бюджета).

Налоги – основной источник доходов государственного бюджета.

Но точнее о значении налогов для формирования ресурсов публичной власти свидетельствуют показатели не федерального, а консолидированного бюджета Российской Федерации. Он объединяет данные о доходах бюджетов всех уровней: федерального, региональных, местных (схема I-2).

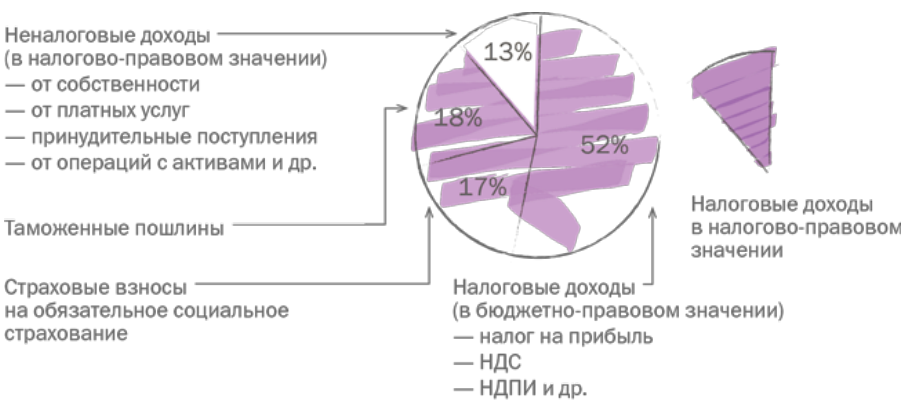


Схема I-2. Структура доходов консолидированного бюджета Российской Федерации и бюджетов государственных внебюджетных фондов (усреднено за 2012–2014 гг.)

Эти данные сопоставимы с показателями зарубежных стран, где налоги приносят от 75 до 95 % всех доходов бюджетов.

Роли отдельных налогов как доходных источников бюджета различны. Например, в 2013 г. 79 % всех налоговых поступлений в консолидированный бюджет РФ составили платежи всего четырех налогов: налога на добычу полезных ископаемых, налога на доходы физических лиц, налога на прибыль организаций и налога на добавленную стоимость. Доли поступлений от налогов

в консолидированный бюджет РФ представлены на схеме I-3.

В условиях рыночной экономики у государства не много возможностей влиять на развитие тех или иных процессов в обществе с помощью прямых предписаний и запретов. Такое влияние все больше приобретает характер косвенного и достигается, в том числе посредством налогообложения. При этом преследуются экономические и социальные цели. Например, для развития малого предпринимательства введена упрощенная система налогообложения, в целях стимулирования сельского хозяйства установлен льготный налоговый режим для производителей сельхозпродукции, для развития банковской системы снижены размеры подоходного налога на получаемые гражданами проценты по вкладам; с введением марок акцизного сбора усилился контроль качества спиртных напитков.

Налоги оказывают влияние и на социальную структуру общества в целом. Например, введение в России в 2001 г. плоской шкалы налогообложения с относительно невысокой ставкой 13 % вместо дестимулирующего прогрессивного налогообложения, достигавшего 90 %, привело к массовому отказу от серых схем получения заработной платы и, как следствие, увеличило рост доходов бюджета.

«Налоги – это цена, которую мы платим за возможность жить в цивилизованном обществе».

(Оливер Уэнделл Холмс-старший, 1809–1894, судья, США)

Налоги, особенно прямые, приобретают значение контрольного института, института конституционного права. В ответ на уплату налогов граждане требуют улучшения государственного управления, прозрачности бюджетных расходов, непосредственного участия в решении местных проблем и др.

Известны государства, обходящиеся без прямых налогов с населения. Например, в Конституции Северной Кореи (ст. 33) предусмотрено, что государство полностью ликвидирует систему налогов прежнего общества. Отсутствуют прямые налоги с населения в ряде арабских стран – Брунее, Бахрейне, Катаре, Кувейте. Хотя экономическое и политическое положение этих стран различно, однако у них есть общая черта – участие населения в управлении государством минимально. При этом ощущается прямая связь политической системы с системой налогообложения: косвенные налоги скрывают от налогоплательщика сумму, которую он платит государству, подавляют стремление к самоуправлению. Прямые налоги,

наоборот, побуждают каждого налогоплательщика контролировать расходование правительством сумм, уплаченных в виде налогов.

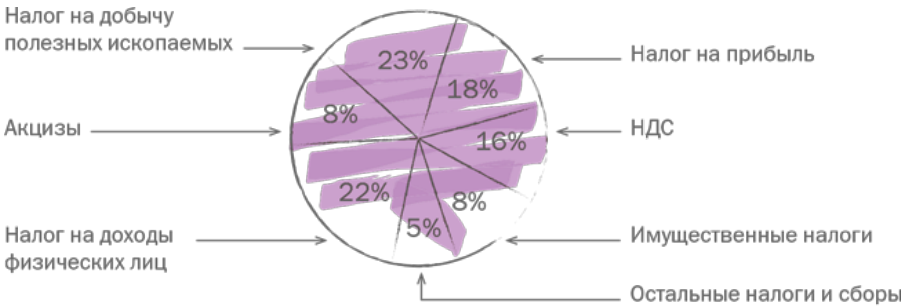


Схема I-3. Структура налоговых поступлений в консолидированный бюджет РФ, 2013 г.

«В жизни несомненны две вещи: смерть и налоги».

(Бенджамин Франклин, 1706–1790, государственный деятель США, один из авторов Декларации независимости США и Конституции)

На формирование налоговой системы влияют не только экономические преобразования, но и изменения политических отношений, социальные преобразования.

1

ЭРНСТ ЛИССНЕР

Соляной бунт в Москве

В 1646 г. был увеличен в четыре раза налог на соль. Это сделало невыгодным соление рыбы – основного продукта питания простого народа. Выловленная рыба портилась в больших количествах. Повсеместно стал ощущаться ее недостаток. В 1647 г. налог отменили, но власти потребовали уплаты недоимок. Из-за недобора налога снизили жалованье «служивым». Общее недовольство в народе стало расти. 1 июня 1648 г. произошел бунт. Не имея сил его подавить, царь Алексей Михайлович пожертвовал двумя ненавистными бунтовщикам «министрами»: главу земского приказа Леонтия Плещеева растерзали восставшие, а главу Пушкарского приказа Траханиотова казнили по приказу царя. Восставшие схватили и инициатора нового акциза на соль думского дьяка Назария Чистого, «изрубили, бросив тело на кучу навоза».

Царь Иван IV Грозный

Немецкая гравюра

Д. ФЛЕТЧЕР «О ГОСУДАРСТВЕ РУССКОМ», 1591 г.:

«…В другой раз он [Иван IV Грозный] послал в Москву добыть ему колпак или меру живых блох для лекарства. Ему отвечали, что это невозможно исполнить, и если бы даже удалось наловить столько блох, то ими нельзя наполнить меру от того, что они распрыгаются. За это царь взыскал с них штраф или выбил из них правежом 7000 рублей.

Подобный же уловкой отнял он у своих бояр 30 000 рублей за то, что, отправившись на охоту за зайцами, не изловил ничего, как будто бы бояре вытравили и перебили всех зайцев…

Такие-то и подобные способы употребляют русские

цари для обогащения казны своей».

Джильс Флетчер (1548–1611), английский дипломат, доктор права и богословия

1.2. Налоги и другие виды государственных доходов

В ряду государственных доходов налогам и сборам принадлежит важнейшее место. Само существование государства неразрывно связано с налогами. О значении налогов для государства и человека кратко и точно сказал Бенджамин Франклин: «В жизни несомненны две вещи: смерть и налоги».

Однако налог не только не единственная форма аккумулирования денежных средств в бюджетах и государственных фондах, но и не первая форма в историческом ракурсе. Налог предполагает достаточно высокий уровень развития правосознания, экономики, систем контроля.

Старейшим источником государственных доходов (не считая военной добычи) были *домены*, или государственное имущество, казенные земли и леса. Первоначально они были собственностью государя, доходы которого одновременно были и доходами государства. Это частно-правовые, а не публично-правовые доходы.

Другим важным источником государственных доходов были *регалии*, т. е. доходные прерогативы казны. Определенные отрасли производства, виды деятельности поступали в исключительное владение казны, изымались из гражданского оборота, из сферы самостоятельной деятельности населения. По сути, они представляли переходную ступень к налогам.

Способы извлечения средств из регалий различны. Государство могло самостоятельно эксплуатировать ту или иную отрасль производства и сбывать товары по монопольно высокой цене (например, соляная монополия). Доходы могли быть получены и в виде платы за предоставление аренды. И в наше время широко используется такой способ извлечения доходов, как взимание сборов за право использования регалий (например, лицензионные платежи за право добычи полезных ископаемых).

Виды регалий

Регалий существовало множество (схема I-4).

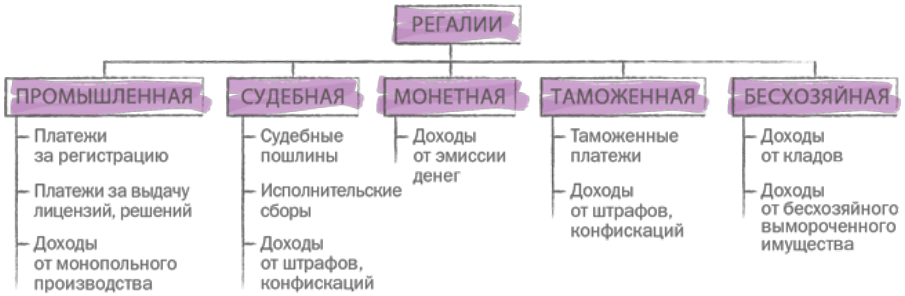


Схема I-4

Бесхозяйная регалия. Все, что не имело хозяина или не могло никому принадлежать в принципе, объявлялось принадлежащим казне.

Регалиями объявлялись определенные природные явления, например ветер, что влекло установление государственной монополии на ветряные мельницы. Типичные примеры регалий – вода и недра.

До сих пор признаются государственной регалией клады, содержащие предметы, относящиеся к памятникам истории и культуры (ст. 233 ГК РФ).

Таможенная регалия. Реализовывалась установлением сборов за право проезда по территории и была прообразом современных таможенных пошлин.

Судебная регалия. Отправление правосудия всегда считалось прерогативой государства. Судебные штрафы, пошлины, доходы от конфискаций в разные периоды были бóльшим или меньшим доходным источником государства. Особенно значительными эти поступления были в периоды социальных потрясений.

> «Что с возу упало – то пропало» – эта поговорка имеет налоговое происхождение. В древние времена, когда сборы за право проезда по территории взимались с каждой повозки, перевозчики старались сократить их число и для этого загружали каждую «под завязку». Но если груз падал на землю, он отбирался в казну князя. Это был древний способ борьбы с «налоговой оптимизацией».

Порой денежные штрафы устанавливались не для пресечения какого-либо правонарушения, а действие объявлялось правонарушением лишь для того, чтобы взыскать наибольшую сумму. В этих случаях государство было заинтересовано в том,

чтобы законы как можно чаще нарушались и больше средств поступало в бюджет. Такой подход прослеживается, например, в российской практике применения мер ответственности за налоговые правонарушения до принятия в 1998 г. первой части Налогового кодекса Российской Федерации, значительно реформировавшего систему взысканий.

Монетная регалия. Право чеканить монету – одно из проявлений суверенитета государства. Однако история не знает и более крупного фальшивомонетчика, чем государство. Чеканка неполновесной монеты или выпуск обесцененных денег – наиболее распространенный способ извлечения доходов из монетной регалии{3}.

Существует и множество других регалий. Так, регалией могла быть объявлена промышленность в целом и установлена обязанность платить пошлины при регистрации предприятия или при выборе патента.

Регалиями объявлялись новые товары (табак, кофе, какао), человеческие страсти (карты, шахматы), предметы роскоши (при Петре I, например, даже изготовление дубовых гробов).

Со временем монопольное положение государства в промышленности стало существенным тормозом развития экономических отношений. Получила признание точка зрения, что «казна не для того существует, чтобы дела делать». Постепенно сохранились только те регалии, которые оправдывались общественной необходимостью, невозможностью допустить частную инициативу. При этом их фискальные цели не должны были быть сколько-нибудь значительными.

Государство и до настоящего времени не отказалось от влияния на хозяйственную жизнь, но эта деятельность больше относится к сфере управления, а не финансов. Вместо регалий все чаще стали применяться пошлины с целью покрытия издержек государственного учреждения, а не извлечения дохода.

3

ЭРНСТ ЛИССНЕР

Медный бунт в Москве, 1662 г. 1938 г.

Медный бунт в Москве

Для решения финансовых проблем власти стали чеканить медные деньги и выпускать их по цене серебряных. Налоги собирались серебром, а жалованье выдавалось медью. Чрезмерный выпуск медяков привел к их обесценению: за 6 серебряных рублей давали 170 медных.

Все товары резко подорожали. Это привело к многотысячному бунту с кровавым финалом: до тысячи человек было убито, повешено, утоплено в Москве-реке. Но итогом бунта стала постепенная отмена медной монеты.

Из истории налогов

Исторически налоги как главный источник доходов государственного бюджета не насчитывают и двухсот лет. Они взимались и в Древнем мире, но тогда они служили признаком несвободного человека. Такое отношение к налогам сохранялось в Европе (хотя и не повсеместно) вплоть до начала XX в. Высказывались идеи, что люди объединялись в общественные союзы для того, чтобы сохранить свое имущество, а не отдавать

его. Эти идеи находили практическое выражение в законодательстве. Так, прусский закон 1893 г. предусматривал, что городские и сельские общины могут прибегать к налогам лишь субсидиарно, поскольку не хватало поступлений от имуществ, пошлин. В некоторых кантонах Швейцарии и в 20-х гг. XX в. расходы, которые не покрывались доходами от домен, относились к рубрике «дефицит»[{4}].

Советуем прочитать

Все начиналось с десятины: Пер с нем. / Общ. ред и вступ. ст. Б. Е. Ланина. – М.: Прогресс, 1992. – 408 с.

Налоги оказывают воздействие на социальную, политическую, военную, религиозную историю народов. Изучая налоговое право, вы прикасаетесь к тому, что с древних времен привлекало обостренное внимание правителей и народов всех стран, служило причиной возвышения и падения империй, создало парламентаризм и цивилизованное общество.

В европейских странах налоги развились из различных подарков, подносимых государям, пошлин за пользование услугами государственных учреждений. Различные налоги, вернее приношения, которые на многих языках назывались помощью, взимались в силу обычая, как правило, в трех случаях: при пленении сюзерена; при посвящении в рыцари сына сюзерена; при выдаче замуж его дочери. Взимание других налогов требовало согласия сословий.

Борьба за право вводить новые налоги – это тот центр, вокруг которого складывались гражданские права, развивался парламентаризм. Представительные органы в странах Европы возникли из союзов, образованных для защиты от произвольных податей, и созывались в основном для решения вопросов о вводе временных налогов с определенной целью. «Для истории

парламента характерна борьба за осуществление полномочий в области финансов; они были тем ядром, вокруг которого постепенно складывались современные конституционные системы. Законодательные полномочия парламента, которые в настоящее время рассматриваются как одна из основ демократического строя, были приобретены парламентом после того, как он приобрел полномочия в области финансов»[5].

«Основное в финансовых полномочиях парламента лежит в праве народного представительства соглашаться или не соглашаться на взимание налогов. Все остальное по сравнению с этим правом суждения о налогах представляется собранием формальных аксессуаров»[6].

Таким образом, само появление и развитие налогового права связано с демократизацией общества, с идеей правового государства. Налоговому праву как части современной правовой системы не чужды идеи социальной справедливости, принципы демократии. С точки зрения правовой природы налогообложение есть мера упорядочения, введения в определенные границы имущественных отношений участников общественного производства и государства. **Юрист, исследуя общие проблемы налогообложения или конкретные вопросы налоговой техники, должен учитывать, что основная задача налогового права – защита права собственности от безграничных (в принципе) притязаний государства, поддержание баланса интересов налогоплательщика и общества (государства).**

1.3. Юридическое определение налога

Налог может быть рассмотрен с позиции не только его правовой природы, но и юридической техники. Между этими двумя подходами не может быть кардинальных противоречий, так как законы не должны противостоять праву.

Однако есть объективные условия, которые определяют различие этих двух позиций.

Право парламента утверждать налог есть выражение права народа соглашаться на уплату налога. С этой позиции исследуется правовая природа налога.

Основные юридические характеристики налога:
- одностороннее установление;
- индивидуальная безвозмездность;
- безвозвратность;
- принудительность.

Взимание налога согласовывается с парламентом как с представителем народа, но не согласовывается с каждым конкретным членом общества. Более того, в ряде стран существуют конституционные запреты на решение вопросов о налогообложении путем референдума{7}. Аналогичные позиции характерны и для Российской Федерации{8}.

Это предопределяет главную юридическую черту налога – его одностороннее установление. Поскольку налог взимается в целях покрытия общественных потребностей, которые обособлены от индивидуальных потребностей конкретного налогоплательщика, налог индивидуально безвозмезден. Уплата налогоплательщиком налога не порождает встречной обязанности государства совершить что-либо в пользу конкретного налогоплательщика.

Советуем прочитать

Толкушкин А. В. История налогов в России. – М.: Магистр: ИНФРА-М, 2011. – 480 с.

Любое научное исследование должно опираться на опыт предшественников. Необходимо хорошо знать отечественную историю налогообложения. Она изобилует поучительными случаями, трагическими событиями. Лучше учиться на ошибках предков…

Налог взыскивается на условиях безвозвратности. Возврат налога возможен лишь в случае его переплаты или в качестве льготы, что не противоречит принципу безвозвратности, поскольку эти условия определяются государством в одностороннем порядке и не влияют на характер платежа в целом.

Так как налог представляет собой одностороннее движение средств и его принципы прямо противоположны принципам гражданского оборота, приводным механизмом налогообложения может быть только принуждение. В большинстве случаев

применять меры принуждения нет необходимости, так как налогоплательщик уплачивает налог самостоятельно. Однако при отступлении от установленных правил налогообложения простая угроза применения санкций находит практическое выражение.

Налог следует рассматривать как средство упорядочения финансовых отношений налогоплательщика и государства. Налогоплательщику он указывает меру его обязанности, а государственному налоговому органу – меру дозволенных действий. **Принудительный характер налога не мешает рассматривать налог как способ защиты частной собственности от незаконных притязаний казны и ее агентов, как средство поддержания баланса прав и законных интересов граждан и их объединений – с одной стороны, общества и государства как выразителя интересов общества – с другой.**

> **«По своему содержанию право отлично от обязанности, однако по ценности они остаются тождественными. Налоги, пошлины, которые составляют для меня обязанности, мне не возвращаются, но зато я обретаю обеспеченность моей собственности и бесконечное множество других преимуществ; они составляют мое право…»**

(Георг Вильгельм Фридрих Гегель, 1770–1831, выдающийся немецкий философ. Из книги «Основы философии права», 1821 г.)

К определению понятия «налог» можно подходить с различных позиций: политической, правовой, экономической, социальной и т. п. При этом будут по-разному учитываться аспекты налогообложения в зависимости от цели дефиниции. Политики стремятся подчеркнуть связь налогов с государственным устройством общества; экономисты видят в налогах связь имущественной способности граждан и общественных потребностей; революционеры считают налог орудием государственной машины, способом порабощения подчиненных классов; социологи рассматривают налог как средство достижения целей общественного развития, историки – как движитель исторических процессов и событий, поэты и романтики как причину страстей, волнений, источник вдохновения…

> «Налоги – принудительные сборы (пожертвования) с дохода и имущества подданных, взимаемые в силу верховных прав государства ради осуществления высших

целей государственного общежития».

(Сергей Юрьевич Витте, 1849–1915, государственный деятель, министр финансов России (1892–1903), премьер-министр России (1905–1906)

Из работы «Конспект лекций о народном и государственном хозяйстве, читанных Его Императорскому Величеству Великому Князю Михаилу Александровичу в 1900–1902 годах», 1914 г.)

В праве понятие «налог» может даваться в научных целях, а может – в целях законодательных. Ученые-правоведы имеют задачу определить налог как предмет исследования, очертить его как правовой феномен, отличить от схожих явлений. Научных определений может быть множество. Вот, например, одно из них: «Налог – установленная законно сформированным представительным органом форма ограничения конституционного права собственности или иного законного владения путем отчуждения части материальных благ, принадлежащих частным лицам, в пользу фиска, в денежной форме, в безвозвратном, безвозмездном и обязательном порядке, обусловленная необходимостью решения общественных задач, основанная на принципах равенства, всеобщности, соразмерности»[{9}].

В сфере налогообложения исполнительная власть связана законом сильнее, чем в сфере управления.

В законодательстве определение налога дается с одной главной целью указать черты этого платежа и тем самым ограничить возможности органов власти и управления различных уровней самостоятельно устанавливать платежи, которым свойственны эти черты. Имеются примеры, когда органы управления вторгались в компетенцию представительных органов и вводили обязательные платежи, налоговые по сути, но неналоговые по названию. Оспорить законность таких поборов при отсутствии четкого определения понятия «налог» весьма сложно.

«Налоги – односторонние экономические пожертвования граждан или подданных, которые государство или иные общественные группы в силу

того, что они являются представителями общества, взимают легальным путем и законным способом из их частных имуществ для удовлетворения необходимых общественных потребностей и вызываемых ими издержек».

(Иван Иванович Янжул, 1846–1914, русский экономист и статистик, профессор кафедры финансового права Московского императорского университета (1876), действительный член Академии наук (1895). *Из книги «Основные начала финансовой науки» (1890))*

С этой позиции можно предложить следующее юридическое определение налога:

Налог – единственно законная (устанавливаемая законом) форма отчуждения собственности физических и юридических лиц на началах обязательности, индивидуальной безвозмездности, безвозвратности, обеспеченная государственным принуждением, не носящая характер наказания или контрибуции, с целью обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти.

Предложенное определение подчеркивало прерогативу законодательной власти устанавливать налоги. Взимание на указанных началах любого платежа, как бы он ни назывался (повинность, взнос, сбор, такса), неправомерно, если он не установлен законом. В сфере налогообложения исполнительная власть связана законом сильнее, чем в сфере управления.

Определение исходит из того, что плательщиком налога признается собственник, а не гражданин. Уплата налога – социальная обязанность, вытекающая из права частной собственности. Посредством уплаты налога частная собственность служит интересам общества.

Уплата налога собственником означает также, что равенство в налоговом праве реализуется не в виде подушной подати, уплачиваемой каждым в одинаковом размере. При обложении собственности оно мыслится как экономическое равенство плательщиков и выражается в том, что за основу принимается фактическая способность уплаты налога на основе сравнения экономических потенциалов. Это одно из основных правил налогообложения.

Круг участников налоговых отношений не зависит всецело от политико-правовых отношений плательщика и государства. Облагая собственность, государство распространяет свой налоговый суверенитет, как правило, на доходы любых лиц, полученные в связи с их деятельностью на его территории, на имущество, находящееся на его территории, на товарный спрос, возникающий на его территории.

«Налоги – это наиболее гибкий и эффективный, но и весьма опасный инструмент социальной политики».

(Гуннар Карл Мюрдаль, 1898–1987, шведский экономист и политический деятель, лауреат Нобелевской премии по экономике (1974))

Определение подчеркивает, что налог устанавливается с целью получения дохода бюджета. Воздействие на поведение налогоплательщика для получения социально значимого результата не может быть основной целью налога. Любой налог способен выполнять регулирующую роль. Для этого чаще всего используется способ установления либо льгот, либо ужесточений. Принципиальное отличие платежей, воздействующих на поведение плательщика (иногда их называют регулирующими налогами), состоит в том, что они побуждают его отказаться от занятия деятельностью и, следовательно, подрывают собственную базу, сокращают число плательщиков, снижают доходы бюджета. Поскольку регулирующие налоги не имеют финансовой цели, они не признаются налогами в строгом смысле слова. Законодатель исходит из платежеспособности лица, оставляя ему свободу действий за пределами налогового обязательства. Налог не побуждает зарабатывать, он лишь претендует на долю заработанного. Регулирующие налоги нарушают этот принцип.

«Налог – это экономическая основа правительственной машины, и ничего другого».

(Карл Маркс, 1818–1883, немецкий экономист, социолог, философ, основатель теории научного коммунизма. Из работы «Критика Готской программы»)

Не все обязательные платежи, взимаемые на основе безвозвратности и безвозмездности, относятся к налогам, например, взимаемые по приговору или решению суда штрафы в

пользу третьих лиц или государства.

Налоги поступают в пользу субъектов публичной власти – органов государственной власти или местного самоуправления. Этим они отличаются от платежей, взимаемых на тех же условиях, но установленных в экономических или социальных интересах в пользу юридических лиц публичного или частного права, не являющихся центральными или местными органами государственной власти, административными учреждениями. Это – особые сборы, называемые *парафискалитетами*.

Такие платежи взыскиваются, например, в пользу различных технических и профессиональных организаций, коммерческих и социальных предприятий также на основе принуждения, поэтому их установление, как и установление налогов, возможно только законодательным путем. Однако в некоторых странах, например во Франции, возможно установление парафискалитетов актами органов исполнительной власти{10}.

> **«Дань есть послепотопная законность сего мира»**[2].
>
> ***(Петр Андреевич Словцов, 1767–1813, российский историк, исследователь Сибири)***

Как следует из предложенного определения, цель взимания налога – обеспечение государственных расходов вообще, а не какого-то конкретного расхода. Основные статьи государственных расходов не могут зависеть от того или иного источника. Задача налогового законодательства – «изыскать денежные средства на покрытие общих расходов и справедливо распределить необходимые платежные обязанности… Такое обеспечение финансовыми средствами является целью, но не имеет определенного адреса; оно не может определять ни мотивы налоговых законов, ни конечные цели их исполнения»{11}.

Можно сказать, что правило, в соответствии с которым налоговые доходы не предназначены для определенных расходов, приобрело значение одного из основополагающих принципов налогообложения{12}. Однако это правило допускает исключения в виде установления целевых налогов (см. главу 2.7).

Советуем прочитать

Долгова А. Ю. Парафискальные сборы в России: монография. – Воронеж: Изд-во Воронежского государственного университета, 2012. – 196 с.

Налог как юридический механизм не имеет непосредственной цели собрать конкретную сумму, необходимую для покрытия расходов. Эти расходы могут заранее планироваться, но их предполагаемая сумма не оказывает императивного воздействия на налогообложение. Размер собираемых налогов зависит от правил, установленных в Законе о налоге, а не в Законе о бюджете, и, в принципе, не ограничен.

> Необходимо противостоять постоянным попыткам устанавливать «частные» поборы, искусственно выведенные за пределы действия норм налогового права. Налоговед должен иметь четкое представление, что такое «парафискалитеты», каковы законные рамки их существования.

Предложенное юридическое определение налога позволяет отделить налоги от сборов и пошлин. При уплате пошлины или сбора всегда присутствует специальная цель (за что конкретно уплачивается пошлина) и специальные интересы (плательщик в той или иной мере непосредственно ощущает возмездность платежа). Налоги тоже могут иметь специальную цель (целевые налоги), однако они никогда не бывают индивидуально (непосредственно) возмездными.

Законодательное определение налога дано в ст. 8 Налогового кодекса Российской Федерации{13}. Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Налоговый кодекс Российской Федерации определяет, что ни

на кого не может быть возложена обязанность уплачивать взносы и платежи, обладающие установленными кодексом признаками налогов или сборов, но им не предусмотренные либо установленные в ином порядке, чем это определено кодексом (п. 5 ст. 3 части первой НК РФ). Смысл этой нормы состоит в том, что платеж независимо от данного ему названия должен оцениваться по существу, с учетом характеристик налога, указанных в законе.

В определении понятия «налог» законодателя опередил Конституционный Суд Российской Федерации. Он указал, что налоговый платеж – это основанная на законе денежная форма отчуждения собственности с целью обеспечения расходов публичной власти, осуществляемого в том числе на началах обязательности, безвозвратности, индивидуальной безвозмездности{14}.

Все приведенные определения, хотя и различаются некоторыми деталями, едины в главном: налогообложение есть форма отчуждения собственности; право собственности первично по отношению к праву государства требовать отторжения части собственности в виде налога.

Эта позиция признана основополагающей для всего налогового законодательства.

> **«Налоги для государства – то же, что паруса для корабля».**
>
> ***(Екатерина II Великая, 1729–1796, российская императрица с 1762 г.)***

1.4. Понятия пошлины и сбора

Пошлины и сборы не имеют финансового значения, присущего налогам. Как уже отмечалось, при уплате пошлины или сбора всегда присутствуют специальная цель и специальные интересы. В этом смысле сборы и пошлины относятся к индивидуальным платежам. Но поскольку государство обязано предоставлять основной объем своих услуг независимо от способности получателя оплатить их, государственные расходы не могут покрываться за счет индивидуальных платежей, дающих какие-либо права. «Принцип правового государства отвергает коммерциализацию государственного управления и ограничивает расходы, связанные с оказанием услуг государством в ответ на платежеспособный спрос»{15}.

> При уплате пошлины или сбора всегда присутствуют специальная цель и специальные интересы.

Цель взыскания пошлины или сбора (*пошлинный принцип*) состоит лишь в покрытии без убытка, но и без чистого дохода издержек учреждения, в связи с деятельностью которого взимается пошлина. Но этот принцип соблюдается далеко не всегда. Довольно часто плата за услуги превышает связанные с ней расходы. Мало того, в ряде случаев не платеж устанавливается ради покрытия расходов, а действие признается обязательным ради взыскания платежа. Это утверждение справедливо, например, в отношении введения различных регистраций.

Данное обстоятельство свидетельствует о том, что пошлины и сборы, хотя и взимаются в связи с оказанием индивидуальных услуг, не могут рассматриваться как платежи по обязательствам, договорные платежи. Это – денежные повинности, взимаемые в индивидуальном порядке в связи с услугой публично-правового характера.

Следует особо подчеркнуть, что пошлина или сбор выплачиваются не за услугу, а в связи с услугой, причем с той, которую оказывает государственный орган, действуя в общих интересах, реализуя свои государственно-властные функции. Так, уплата пошлины при подаче искового заявления в суд сопряжена с правом конкретного лица на судебную защиту, однако определяется общественно полезной функцией суда – поддержанием режима законности.

Пошлина не обеспечивает существования государственного органа, так как он может финансироваться и из других источников. Наоборот, взимание пошлины обусловлено реализацией каким-либо государственным органом своих функций.

Советуем прочитать

Винницкий Д. В. Налоги и сборы: Понятие. Юридические признаки. Генезис. – М.: НОРМА, 2002. – 144 с.

Характер пошлин и сборов предполагает использование иных принципов определения размера платежа, нежели те, которые применяются при налогообложении. Учет платежеспособности лица в этом случае не может быть определяющим, ибо приведет не к установлению равенства, а к его нарушению. Действительно, лица, получающие одну и ту же услугу, платили бы разные суммы пошлины. Поэтому размер пошлины или сбора определяют исходя из вида и размера услуги (**принцип эквивалентности**) и устанавливают, как правило, в конкретной сумме. Денежная сумма может быть неэквивалентна расходу, понесенному в связи с оказанием услуги. Однако это не означает абсолютной свободы при определении размера платежа.

Различные научные школы и направления предлагают разные научные определения основных понятий налогового права. Налоговед, имея собственное мнение, тем не менее должен знать альтернативные взгляды и подходы.

Размер пошлины или сбора, во-первых, должен быть обоснован. При определении их сумм нельзя исходить лишь из финансовых соображений – размеры сумм необходимо сопоставлять с целями, ради которых установлены платежи. В тех случаях, когда платеж с разумной точки зрения несопоставим с выгодой, полученной плательщиком, или с расходом, понесенным государственным органом, пошлинный принцип следует считать нарушенным.

Советуем прочитать

Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы. – М.: Юридическая литература, 1973. – 222 с.

Известный ученый, профессор МГУ им. М. В. Ломоносова С. Д. Цыпкин был одним из очень немногих юристов, кто в советское время изучал правовые проблемы налогообложения. Чтобы глубже разобраться в особенностях налогообложения рыночной экономики, неплохо сравнить их с правилами формирования государственного бюджета в совсем других экономических и политических условиях…

Размер пошлины или сбора, во-вторых, не должен ограничивать возможность граждан использовать основные конституционные права, возможность получать от государственных органов те или иные услуги, поскольку эти права предоставляются гражданам вне зависимости от внесения каких-либо платежей.

Поэтому, например, способствуя реализации права граждан на образование, государство обязано финансировать расходы на общеобразовательные школы за счет налогов, а не пошлин и сборов, иначе возник бы барьер доступности образования.

Исходя из этого принципа в конституциях ряда стран содержатся запреты требовать возмещения за оказание подобного рода услуг{16}.

Виды пошлин

Виды пошлин различны. Выделяют пошлины, взимаемые в связи с предоставлением административных услуг (например, за рассмотрение ходатайства о получении или прекращении гражданства); пошлины, взимаемые за предоставление какого-либо права (например, за выдачу разрешений на право охоты); пошлины, взимаемые как компенсация за определенные расходы общества в интересах конкретных лиц (например, пошлины с владельцев крупнотоннажных транспортных средств, оказывающих повышенное разрушающее действие на автодороги) {17}. Выделяют также пошлины, взимаемые в определенных сферах государственной деятельности: судебные, таможенные, нотариальные и др.

В российском законодательстве существует три вида пошлин: государственная, регистрационная и таможенная.

Государственная пошлина взимается за ряд услуг в пользу

плательщика – принятие исковых заявлений и других документов судом, совершение нотариальных действий, регистрация актов гражданского состояния, выдача документов, а также за предоставление особого права (например, право на охоту)[18].

Сбор – платеж за обладание специальным правом.

Регистрационные пошлины взимаются при обращении лица с заявкой о выдаче патентов на изобретение, промышленный образец, полезную модель и др.[19]

Таможенные пошлины взимаются при совершении экспортно-импортных операций.

Разграничение пошлин и сборов

В СССР разграничение понятий пошлины и сбора проводилось в зависимости от того, куда поступали уплачиваемые средства. Если они поступали в бюджет независимо от того, кому они непосредственно уплачивались (так называемые *фискальные таксы*), то такие платежи называли пошлиной. Если платеж поступал в пользу организации, которой и уплачивался (так называемые *чиновничьи таксы*), такой платеж называли сбором.

В российском законодательстве 1991–1998 гг. сбором в основном называют платежи за обладание специальным правом (сбор за право торговли, сбор за использование местной символики и т. п.). К пошлинам относятся средства, уплачиваемые за совершение в пользу налогоплательщиков юридически значимых действий (оказание административных услуг: выдача паспорта, регистрация актов гражданского состояния, принятие дела к судебному рассмотрению). Кроме того, пошлины взимаются за пользование государственным имуществом либо за предоставление лицу каких-либо услуг, не относящихся к административным (например, за пользование улицей для проведения киносъемок, если это требует специальных мероприятий государственных органов – ограничение движения и т. п.).

В НК РФ понятие «сбор» имеет собирательное значение. Оно охватывает как собственно сборы (платежи за обладание специальным правом), так и пошлины. Это объясняется тем, что в таком же значении понятие «сборы» употреблено в ст. 57 Конституции РФ, согласно которой «каждый обязан уплачивать законно установленные налоги и сборы».

В соответствии с НК РФ «под сбором понимается

обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий)» (п. 2 ст. 8).

К категории «сборы» можно отнести предусмотренные НК РФ (ст. 13–15) государственную пошлину, таможенные сборы, сбор за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами, а также федеральные, региональные и местные лицензионные сборы.

> Пошлина – платеж за совершение юридически значимых действий.

В законодательстве Германии в понятие «пошлина» входят платежи, устанавливаемые либо в связи с индивидуальным получением выгоды, либо с целью выравнивания расходов, финансовую ответственность за которые несет лицо. То есть: пошлина имеет целью покрытие расходов, связанных не только с конкретным лицом, но и с группой лиц, к которой принадлежит плательщик пошлины{20}.

Близкие к пошлинам платежи членов корпораций публичного права на финансирование нужд объединения в Германии называют взносами. Платежи участников некорпоративных групп отнесены к особым выплатам. Например, в силу традиции регулирование отчислений на социальное страхование относится к налоговому праву. Сборами называются платежи не за оказание услуг, а за предпочтение при оказании услуг государственным органом{21}.

Иначе проводит разграничение понятий пошлин и сборов, например, французское законодательство: пошлина взыскивается без установления определенного соотношения со стоимостью оказанных услуг, а размер сбора корреспондируется со стоимостью услуги{22}.

> Название платежа не всегда соответствует его природе. Необходим правовой анализ.

В силу традиции платеж, являющийся налогом, может быть назван пошлиной, сбором, и наоборот. Так, косвенный налог, уплачиваемый при пересечении товарами таможенной границы государства, традиционно принято называть таможенной пошлиной. Целевые социальные налоги, уплачиваемые

работниками и работодателями в специальные фонды (пенсионные, социального и обязательного медицинского страхования и др.), именуются взносами, платежами. Эти взносы нельзя отнести к пошлинам или сборам в строгом смысле слова, поскольку они взимаются на основе платежеспособности, что присуще налогам, но несвойственно пошлинам и сборам. Это обстоятельство затушевывает истинную природу того или иного платежа, затрудняет его анализ налогоплательщиком (иногда это делается умышленно), создает угрозу нарушения установленных правил налоготворчества.

О правовой природе социальных платежей

Проблемы отнесения платежа к тому или иному виду часто со всей остротой проявляются на практике.

Так, встал вопрос о применении некоторых налоговых норм для взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации. Представителем Фонда высказано убеждение, что на эти платежи не могут распространяться принципы налогообложения, поскольку они представляют собой составную часть не налоговых, а трудовых отношений: «По своей экономической природе страховые взносы отличаются от налогов, носят не фискальный, а компенсационный характер и, по существу, являются отложенной частью оплаты труда для материального обеспечения при наступлении страхового случая (достижение пенсионного возраста, наступление инвалидности, смерть кормильца). Кроме того, понятие социального страхования и его основные элементы, закрепленные международным правом, не идентичны понятию и принципам налогообложения»[{23}].

> Взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации не могут быть отнесены к категории пошлин или сборов. Это налоги.

Такая позиция не вполне обоснованна. О компенсационной особенности взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации можно говорить лишь в экономическом смысле. С правовой позиции компенсационности нет. Во-первых, плательщик взносов и получатель благ могут не совпадать (работодатель и работник). Во-вторых, в соответствии с действующим законодательством лицо имеет право на получение пенсии и иных выплат при наличии стажа работы и достижении возраста независимо от факта уплаты взносов в прошлом. Например, если работодатель уклонялся от внесения взносов, то это обстоятельство никоим

образом не может повлиять на право работника получать пенсию. Государство гарантирует получение пенсии в установленном размере, который не зависит от внесенных сумм. Отношения по уплате взносов и по получению пенсии – принципиально разные отношения. В-третьих, уплата взноса не означает возникновения встречной обязанности государства, и, таким образом, обязанность возникает не в силу совершения платежа, а в результате названных обстоятельств. Поэтому взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации не могут быть отнесены к категории пошлин или сборов.

Такие взносы по своему характеру следует отнести к категории целевых налогов. Расходы на выплаты государственных пенсий и других социальных пособий могут финансироваться и за счет иных источников, например общих налоговых поступлений. Использование формы целевых налогов в этом случае представляется оправданным с социально-политической точки зрения.

Аналогичную позицию определения правовой природы взносов в социальные фонды занял и Конституционный Суд Российской Федерации{24}.

Иногда определить правовую природу платежа довольно сложно. Имеются примеры различных оценок сущности одного и того же взноса или сбора{25}.

1.5. Функции налога

Понятие «функция налога» широко используется на практике, однако в теории налогового права значение этого термина окончательно не определено. Вопрос о функциях налога затрагивается в основном в работах экономистов и никогда не был предметом глубокого исследования ученых-юристов. Однако, учитывая важное место налога в современной жизни общества, изучение функций налога с правовой точки зрения заслуживает самого пристального внимания.

Термин «функция» раскрыт в теории государства и права. Выделенные учеными-теоретиками признаки функции права{26} значимы и применительно к налогу, поскольку налог выражен в нормах права. При выделении функций налога необходимо использовать следующие критерии. Функция налога:

– производна от его сущности и определяется назначением налога в обществе;

– демонстрирует направление воздействия налогообложения на общественные отношения;

– отражает наиболее существенные черты права и направлена

на решение коренных задач, стоящих перед правом на современном этапе развития общества;

– указывает направление активного действия права, упорядочивающего налоговые отношения;

– должна отвечать критерию постоянства – стабильность, непрерывность, длительность действия функции.

Можно предложить следующее определение функции налога.

Функция налога – это направление правового воздействия норм налогового права на общественные отношения, обладающее постоянством, раскрывающее сущность налога и реализующее социальное назначение государства.

Проблема функций налога изучается на протяжении довольно продолжительного времени, но исследователи не пришли к единому мнению относительно количества функций налога, их взаимозависимости и приоритетности. Одни ученые выделяют три функции: фискальную, распределительную и стимулирующую{27}, другие добавляют к названным еще две: контрольную и поощрительную{28}, третьи рассматривают распределительную и фискальную функции как синонимы и добавляют к ним контрольную функцию{29}, четвертые выделяют еще большее количество функций налога: конституционную, координирующую, фискальную, стимулирующую, контрольную, межотраслевую, правовую и внешнеэкономическую{30}. Высказывается даже мнение, что налог не исполняет никаких функций, что функция есть атрибут только системы налогообложения{31}. Такая разноголосица объясняется тем, что авторы при выделении и классификации функций налога руководствуются различными критериями, не обладающими универсальностью, что и приводит к разным выводам о количестве и содержании функций налога.

Очевидно, что специфика налога во многом обусловлена совокупностью правовых норм, регулирующих налоговые правоотношения. Более того, возникновение налогового права как подотрасли финансового права во многом связано с необходимостью решения новых задач в социальной сфере и возникновением в связи с этим новых функций права{32}. Поэтому следует считать, что функции налогов производны от функций финансов и реализуют те же задачи, но в относительно более узких рамках{33}.

Виды функций налога

Изначально и довольно долгое время основной и едва ли не единственной функцией налога считалась перераспределительная функция, имеющая фискальную направленность. Неслучайно эта функция признана наиважнейшей. Позже налогу стали придавать регулирующие и социальные черты. Некоторые исследователи подобную эволюцию функций налога связывают с развитием современной государственности и необходимостью применения более цивилизованных инструментов вмешательства государства в экономические и социальные процессы{34}.

> С помощью фискальной функции налогов образуется государственный денежный фонд и создаются материальные условия существования и функционирования государства.

Фискальная функция налога признается и выделяется в качестве основной подавляющим большинством специалистов. Исследователи-экономисты{35} отмечают, что налогам как относительно самостоятельной подсистеме более сложной системы государственных финансов свойственна прежде всего их первая функция – формирование бюджетного фонда государства, т. е. фискальная, в которой полностью и проявляется общественное назначение налога – обеспечение государства необходимыми ему для выполнения своих функций финансовыми ресурсами. Доля налоговых поступлений в бюджетных доходах большинства государств преобладающая. В то же время выводы{36}, что фискальные начала налога превращают его исключительно в механизм административного изъятия чистого дохода у граждан и организаций, нельзя признать обоснованными. Налоги и налоговая система государства по своей сути призваны служить средством получения государством доходов, но это не исключает иных направлений воздействия налога на общественные отношения.

Фискальная функция определена самой природой налогов, она характерна для всех государств во все периоды их существования и развития. С ее помощью образуется государственный денежный фонд и создаются материальные условия существования и функционирования государства. С развитием и совершенствованием производственных отношений значение фискальной функции налогов возрастает. Это наглядно показывает вся история стран с развитой рыночной экономикой, а в настоящее время и история России{37}.

Регулирующая функция налога

Не столь единодушно мнение ученых о наличии и содержании регулирующей функции налога.

Начиная с 30-х гг. XIX в. фискальная функция уже не считалась единственно присущей налогу. Налоги, как и другие общественные явления, определенным образом эволюционируют, а их глубинное экономическое содержание изменяется по мере развития государственного устройства. Возрастает роль **регулирующей функции** налога, так как главными ориентирами развитого государства становится обеспечение не только экономического роста, но и социального спокойствия. Постепенное образование регулирующей функции налога иллюстрируется трансформациями теорий налога: от исключительной роли для бюджетного дохода до признания за налогом нефискальных воздействий.

Еще в конце XIX в. выдающимся российским исследователем С. И. Иловайским при изучении казенных монополий как способа обложения предметов потребления было отмечено, что все чаще и чаще введение тех или иных налогов диктуется не только фискальными интересами государства, но и достижением определенных целей в стимулировании экономического роста, снятии социальной напряженности, улучшении качества жизни населения страны{38}, а при умелом использовании налоги могут быть сильным регулирующим механизмом в системе социального управления{39}.

Налог как инструмент воздействия способен влиять на:

– производство стимулированием развития определенных отраслей либо ограничения развития или сдерживания каких-либо экономических процессов;

– потребление, в частности, посредством размеров косвенных налогов (налогов на потребление), влияя на спрос и покупательную способность населения подакцизных товаров;

– доходы населения и юридических лиц дифференцированием ставок, предоставлением льгот определенным категориям лиц;

– демографические процессы (налог на холостяков и субсидирование содержания иждивенцев), молодежную политику, иные социальные явления;

– международные интеграционные процессы унификацией норм налогов, сфера распространения которых выходит за границы отдельного государства{40}.

Роль налогового регулирования

Взимание налогов может преследовать не только

фискальные, но и другие цели – экономические, конъюнктурные, структурные, социальные, экологические и др. Иногда фискальная цель даже может иметь второстепенное значение{41}. Однако нельзя признать достаточно обоснованным утверждение, что приоритетной функцией налога является не фискальная, а регулирующая{42}. Существование регулирующей функции налога изначально ограничено. Налог не направлен на подрыв собственной основы: он существует для получения средств, а следовательно, и не должен ограничивать, угнетать источник этих средств. Он не предназначен для ограничения, запрещения, конфискации, наказания. Так, увеличение таможенных импортных пошлин вызывается в основном протекционистско-политическими соображениями, а повышенное налогообложение игорного и алкогольного бизнеса обусловлено платежеспособностью, а не запретительными мерами, хотя не исключается и достижение иных социально значимых эффектов.

> Приоритетной выступает фискальная функция налога, а не регулирующая.

Однако можно наблюдать неоднократные случаи изменения налогового законодательства с «антифискальными» последствиями, т. е. приводящими к уменьшению налоговых поступлений. Представляется, что причина таких явлений – ошибки прогнозов действия новых налоговых норм либо использование налоговых норм в неналоговых, а в иных (например, административных) целях.

Высказывается мнение, что налог по своей сути – это обязательство перед государством и поэтому не должен представлять собой некий стимул для субъекта хозяйствования, так как налог – это долг, а не привилегия{43}. Такой вывод – свидетельство разных подходов к регулирующей и фискальной функциям, что, однако, не означает противоречивости этих функций и отрицания налогового регулирования (схема I-5).

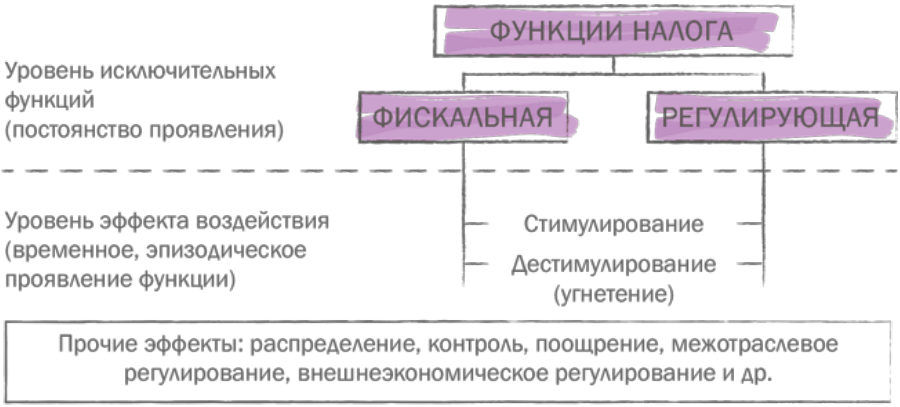


Схема I-5

Правовая основа налогового регулирования заключается в конституционном принципе общеобязательности налогообложения.

Правовая основа налогового регулирования заключается в конституционном принципе общеобязательности налогообложения.

Налогами, как правило, облагается любая деятельность, способная приносить доход, а потому налогообложению подвержен каждый экономически активный субъект. Индивид лишен права выбора: платить или не платить налог. Общеобязательность налогообложения создает необходимый фон для влияния на поведение индивида при выборе им форм и видов деятельности. Это влияние достигается установлением различных налоговых обязательств, сопутствующих тому или иному виду деятельности. В этом заключается относительность регулирующей функции. Относительность регулирующей функции не означает вторичности налоговых стимуляторов. Влиянию налогообложения подвержен практически каждый активный налогоплательщик. А это означает, что налог выходит на лидирующие позиции во всей массе факторов, оказывающих влияние на экономическую жизнь общества.

Регулирование не может означать только стимулирование – это лишь одна сторона медали. На другой ее стороне находится угнетение (дестимулирование) как воплощение интересов государства, отличных от интересов налогоплательщика.

Распространена точка зрения, что регулирующая функция налога вспомогательна по отношению к фискальной{44}. Безусловно, регулирующая функция налога самым тесным образом связана с фискальной, однако не может рассматриваться

как дополнение[45]. Не может она также и сводиться только к экономическому аспекту воздействия на уровень производства и потребления. Ее содержание значительно шире, поглощая и стимулирование, и дестимулирование, а также любое изменение общественных отношений, связанное с налогом причинно-следственными связями. Более того, объективное существование регулирующего механизма обусловливает влияние на плательщиков, в том числе и независимо от воли государства (масштабные негативные последствия, возникавшие вследствие налоговых изменений). Это еще раз указывает на важность изучения регулирующей функции налога, а также на то, что потенциально присутствующая регулирующая функция налога должна реализовываться осмысленно и целенаправленно. Все чаще, выбирая тот или иной объект налогообложения и распределяя налоговые обязательства, государство стремится не только использовать разнообразные возможности пополнения бюджета, но и воздействовать на поведение плательщиков. Некоторые налоги возникают именно с целью воздействия на поведение налогоплательщика (транспортный налог, налог на приобретение иностранной валюты), но при этом непременно реализуется фискальная функция налога.

Выделение в регулирующей функции отдельных подфункций[46] – стимулирующей, дестимулирующей, воспроизводственной, на наш взгляд, неприемлемо с точки зрения формальных признаков функции. В отдельности они не отвечают выделенным признакам функции, а значит, и нет оснований выделять их в качестве самостоятельных функций даже второстепенного уровня – подфункций. Следует признать их частными случаями проявления регулирующей функции.

> Функции налога должны отражать и платеж, и принуждение.

Теоретические признаки функции

При выделении видов функций налога *необходимо руководствоваться теоретическими признаками функции.* Один из признаков функции – выражение сущности описываемого явления и непосредственная связь с нею. Налог есть категория комплексная, имеющая как экономическое, так и юридическое значение[47], а потому сущностное содержание налога является экономико-правовое, т. е. двойственное. Это отражено и в его официальном, закрепленном законом понятии (ст. 8 НК РФ). Поэтому именно с учетом двойственной природы необходимо

подходить к рассмотрению функций налога.

С точки зрения экономики налог представляет собой платеж (изъятие), т. е. предусматривает разделение и движение средств.

С точки зрения права налог представляет собой принуждение (обязывание), выраженное в обязательности платежа.

Функции налога должны отражать и платеж, и принуждение. Исходя из природы налога, функции налога можно было бы разделить на экономические и правовые, но это вряд ли возможно. Если фискальную функцию еще можно с определенной долей уверенности назвать экономической, то регулирующую функцию мы вынуждены будем отнести и к экономической, и к правовой категории, так как и право, и экономика воздействуют на общественные отношения, в том числе посредством регулирования.

Рассмотрение функций налога с позиций права позволяет говорить о наличии только двух его функций: фискальной и регулирующей.

Правовая основа регулирующей функции налога. Поскольку налог возникает и существует вследствие закрепления его в юридической норме, он частично обладает свойствами, которыми наделена юридическая норма как правовой инструмент. Соединяя в себе свойства общесоциального и государственного воздействия на поведение людей, имея особую форму выражения и охраны от нарушения, юридические нормы приобретают исключительные регулирующие возможности{48}. Таким образом, регулирующие начала налога заложены уже в самой его правовой составляющей.

В качестве существенного признака норм права часто называют их представительно-обязывающее содержание. Это признак важнейшего вида норм – правил поведения. Нормы-правила поведения, независимо от того, в какой словесной формулировке они выражены (управомочивающие, обязывающие, запрещающие), регулируют общественные отношения посредством одновременного предоставления их участникам определенных субъективных прав и возложения на них соответствующих юридических обязанностей{49}.

Конституция Российской Федерации в ст. 57 устанавливает законодательную основу существования налогов и сборов, т. е. налог порождается только юридической нормой. Юридическая норма – один из основных элементов механизма правового регулирования. Механизм правового регулирования, помимо юридических норм, включает в качестве элементов правоотношения и акты реализации права (индивидуально-правовые акты), принципы права, правовую культуру{50}. Таким

образом, налог, будучи частным проявлением права, не мог не вобрать многие его свойства.

Выделяют три функции права: регулятивную, охранительную, воспитательную. Исходя из того, что налог с точки зрения права есть налогово-правовая норма, отрицание или умаление регулятивной функции не может быть признано обоснованным. Правовые нормы – это исходные элементы, формирующие налоговое право, а налогово-правовым нормам присущи общие черты, определяющие норму права вообще: общеобязательность, формальная определенность, установление и охрана компетентными органами государства. При этом существуют определенные специфические особенности: исключительно повелительное выражение налоговых норм, широкий спектр мер ответственности за нарушение налоговых норм (уголовная и административная ответственность); неравенство субъектов, реализованное в механизме налоговой ответственности{51}. Поэтому регулирующая функция налога обусловлена не только экономическим смыслом налога, но и его правовой природой. Регулирующая функция заложена в налог так же, как и фискальная – изначально, вследствие законодательного закрепления налога.

Налог как экономико-правовая категория эволюционирует вместе с государством. Воздействие налога все больше и больше приобретает социальный аспект. Наблюдается кристаллизация регулирующей функции, возрастает акцент на регулирующие свойства налога. В то же время предназначением налога неизменно остается пополнение государственной казны. Однако при этом налог уже давно утратил вид бездушного инструмента отбора средств у налогоплательщика. Все больше идет взаимное проникновение фискального и регулирующего свойств налога.

Регулирующему свойству налога во многом способствуют также психологические моменты, сопутствующие налогообложению. Очевидно, что фискальные свойства (собираемость) налога максимально реализуются при добровольном соблюдении и одобрении налоговых обязательств теми, на кого направлен налог, – т. е. налогоплательщиками (поскольку издержки государства на налоговое администрирование минимальны). В этой связи «справедливость» налогообложения (т. е. положительное отношение налогоплательщика к бремени взимаемого с него налога) в современном обществе должна стать обязательным качеством налога.

В условиях свободной рыночной экономики налог остается действенным средством влияния государства на общественные

отношения с целью придания их развитию желаемой для государства направленности. Каждому типу общества свойствен свой налоговый оптимум, который учитывает национальный менталитет, исторические традиции и нравственные нормы общества. Поиск такого баланса связан со многими трудностями и противоречиями, например, между объективными потребностями государственного финансирования и ограниченностью реальных источников доходов.

> Эффективность налога во многом обусловлена гармоничностью сочетания фискальной и регулирующей функций.

Резюмируя изложенное, можно сделать следующие выводы. **Регулирующая и фискальная функции являются исключительными функциями налога.** Все иные приписываемые налогам функции есть не что иное, как следствие реализации или фискальной, или регулирующей функции. Конкретный эффект введения налога зависит от конкретной ситуации. Так, налогу можно приписать функцию пресекательную, если, например, ставка налога чрезмерно высока и в конкретных экономических условиях приведет *к* свертыванию облагаемой деловой деятельности. Такое действие есть результат злоупотребления именно регулирующей функцией налога.

Регулирующая функция объективно обусловлена экономическим влиянием налога на хозяйственные отношения. Но принципиальную основу регулирующей функции составляет то, что *индивид не волен выбирать – платить или не платить налог, но на фоне всеобщей налоговой обязанности он волен выбирать вид деятельности, в зависимости от сопутствующих такой деятельности налогов.* Регулирующая функция налога может проявляться только тогда, когда достоверно проявляется причинно-следственная связь между налоговым воздействием и ожидаемой реакцией субъектов экономической деятельности и экономических процессов. При этом следует учитывать пределы реализации регулирующей функции налога.

Инертность проявления причинно-следственных связей при налоговом воздействии требует определения срока постоянности налогового закона. Регулирующая функция изначально присуща налогу благодаря его законодательному закреплению. Эффективность налога во многом обусловлена гармоничностью сочетания фискальной и регулирующей функций.

Глава 2
Виды налогов

2.1. О значении классификации налогов

Любая классификация условна. Это тем более касается классификации налогов, в которых переплетены политические, юридические и экономические аспекты. Соответственно, критерии классификации верные с экономической точки зрения не всегда правильны с позиции политики или права.

> Систематизация налогов способствует правильному толкованию налогового законодательства.

Тем не менее классификация налогов способствует их систематизации, которая необходима и в законодательных целях. «Особые свойства отдельных групп налогов требуют особых условий обложения и взимания, особых административно-финансовых мер»[{52}].

К этому следует добавить, что разумное построение налоговой системы требует упорядочения налогов, исключения дублирующих платежей. В результате налоговое бремя распределяется оптимально.

При налогообложении разнообразных объектов применяются разные приемы юридической техники. Классификации налогов позволяют уяснить суть различий в основаниях налогообложения. «Природа налога должна обеспечивать оптимальную модель, отклонения от которой могут разрешаться только после проведения подробных обсуждений с тем, чтобы налоговое законодательство не представляло собой мешанину зачастую краткосрочных политических интересов»[{53}].

Необходима группировка налогов, имеющих одинаковую природу, например, в целях избежания двойного налогообложения, при котором один и тот же субъект обречен уплачивать одни и те же или сопоставимые налоги многократно.

Группировка налогов необходима и для гармонизации налоговых систем разных стран. К примеру, более 30 лет назад проблема гармонизации налогов с оборота встала перед странами Европейского союза. Было решено заменить многочисленные налоги с оборота единым налогом на добавленную стоимость. Возникла необходимость классифицировать налоги, подлежащие отмене как налоги с оборота.

Наконец, систематизация налогов способствует правильному толкованию налогового законодательства{54}. При толковании законодательства судом по аналогии необходимо решить, какой аналогией правильнее воспользоваться. Классификация налогов ограничивает поиски аналогичных норм и принципов, позволяет избежать опасностей применения аналогии в налоговом праве (см. главу 8.2.4).

Выделяют различные виды налогов в зависимости от основания, заложенного в их классификации (схема I-6).

2.2. Персональные и пообъектные налоги

Различают персональные (personal) и пообъектные (in rem) налоги{55}. В этом случае налоги относят к той или иной группе в зависимости от доминирующего значения ключевого элемента юридического состава налога – субъекта или объекта.

Персональные налоги основаны на принципе учета фактической платежеспособности конкретного субъекта налогообложения. Юридическая конструкция этих налогов предполагает, что размер и порядок налогообложения зависят в первую очередь от характеристик плательщика (налоговый резидент или нерезидент; национальное или иностранное лицо и др.). При этом статус субъекта налогообложения определяется на основе критериев, не связанных с объектом налога. Типичный пример – налог на доходы физических лиц. Для определения условий взимания этого налога прежде всего необходимо установить статус получателя дохода. Так, доходы нерезидентов облагаются в Российской Федерации налогом по ставке 30 % (за некоторым исключением), в то время как с доходов налоговых резидентов налог уплачивается, как правило, по ставке 13 % (ст. 224 НК РФ).

> Персональные налоги основаны на принципе учета фактической платежеспособности субъекта.

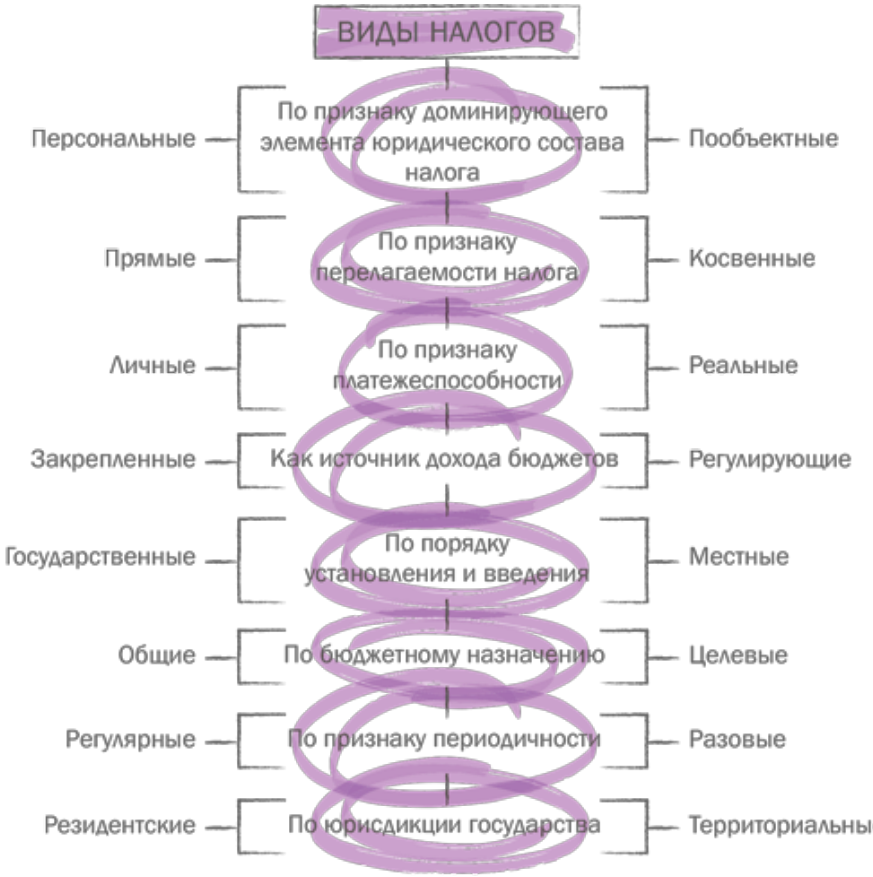


Схема I-6

Если определяющая роль в установлении условий налогообложения отводится объекту налога, то такой налог следует отнести к группе **пообъектных налогов**. В этом случае статус плательщика налога находится в прямой связи с объектом налога, персональные характеристики и иные критерии, не соотносимые с объектом, не имеют определяющего значения.

> Статус плательщика пообъектного налога находится в прямой связи с объектом налога.

К этой группе относятся налоги, облагающие собственность или владение (имущественные налоги), а также налоги, объектом которых служат юридически значимые действия: приобретение или реализация имущества, работ, услуг. Так, при налогообложении собственности главенствующую роль играет состав имущества. Характеристики собственника могут иметь значение для установления особенностей процедуры уплаты налога, факультативных элементов юридического состава налога

(льготы). При налогообложении сделок наибольшее внимание уделяется полному и всестороннему определению имущества, характеру операций с этим имуществом. Состав участников сделки, по общему правилу, не существен для налогообложения.

Такие черты пообъектных налогов предопределяют особенности налогового контроля за полнотой и своевременностью их уплаты: всесторонняя налоговая проверка невозможна без применения методов физического контроля. В ряде случаев для правильного налогообложения необходимо установить соответствие стандартам вида и качества реализуемого имущества. В связи с этим проверяющие должны обладать не только знаниями налогового законодательства, но и быть специалистами в определенной сфере производства.

Классический пример – история налогообложения алкогольной продукции. В Российской империи одно время акциз со спирта рассчитывали исходя из крепости продукта (с градуса), причем ставка акциза со спирта из винограда и фруктов была ниже ставок акциза с других видов спирта. Акциз с пива и меда взимался по емкости чанов и котлов, в которых приготавливались эти напитки, либо по объему солода, употребленного на пивоварение, причем в законе были установлены минимальный процент экстрактивности солода и максимальная крепость пива. Чиновники акцизных управлений – контролеры и надсмотрщики – измеряли крепость напитков, состав сырья, условия производства и т. д.{56}

«Спиртометр – прибор для измерения крепости спиртных напитков, изобретен в России немецким инженером Сименсом в начале XX в. по заказу российского налогового ведомства. С его помощью фискалы определяли ставку акциза на алкогольную продукцию»[3].

Физический контроль требует серьезного административного вмешательства в деятельность предприятия, что создает почву для злоупотреблений. Кроме того, он требует специальных знаний в области техники и производства, а подготовка сотрудников налоговых органов отстает от темпов развития современных технологий.

В настоящее время физический контроль имеет большое значение в основном для таможенных пошлин. Таможенные лаборатории проверяют соответствие качества экспортируемых или импортируемых товаров заявленному в таможенной декларации. Проявлением этого метода следует признать и введение налоговых постов на предприятиях по производству алкогольной продукции.

Физический контроль может быть заменен контролем на

основе данных бухгалтерского и налогового учета. Например, налог на имущество и налоги с оборота организации рассчитываются исходя из данных бухгалтерских регистров. Контролируется формальная правильность отражения объекта обложения в учетных документах. Однако, хотя метод определения налоговой базы современных пообъектных налогов нельзя назвать простым, все-таки формальное определение базы по имеющимся документам проще, чем тщательное исследование готового продукта и попыток точно определить его физические свойства. Стоимостная оценка – более современный метод подсчета налоговых обязательств.

Однако необходимо учитывать, что законодатель и по сей день не отказывается от определения объекта налогов посредством описания конкретных товаров (работ, услуг). Условия налогообложения зависят от детализации деятельности. Поэтому невозможно определить налоговую базу исключительно на основе цифровых данных бухгалтерского учета. Условия исчисления налогов требуют, чтобы товары (работы, услуги) были так или иначе индивидуализированы.

2.3. Прямые и косвенные налоги

Классификация налогов на прямые и косвенные довольно условна. Она обладает незначительной научной ценностью{57}, но тем не менее была и остается основной классификацией.

Критерии классификации

Классификация налогов на прямые и косвенные возможна по трем критериям.

Изначально, при введении понятия «прямые» и «косвенные» налоги, подразумевались под «прямыми» неперелагаемые налоги, а под «косвенными» – «перелагаемые» (все иные налоги). *Перелагаемость* налогов в XVII–XIX вв. была единственным основанием деления налогов на прямые и косвенные.

Позднее косвенные налоги противопоставлялись прямым *по способу определения платежеспособности*. С платежеспособностью связан подоходно-расходный принцип деления налогов, в соответствии с которым прямые – это налоги подоходно-поимущественные, в состав которых входят и все налоги на обращение, а косвенные налоги – это налоги на потребление в широком смысле слова. Подоходно-расходному принципу часто отдавали предпочтение в XX в.

Наконец, косвенные налоги выделяли в особую группу *по*

способу обложения и взимания («административно-технический» критерий).

> Переложение налогов – непредсказуемое экономическое явление, подчиняющееся только законам рынка. Оно не может жестко регулироваться законодательством.

1. Переложение. За основу выделения прямых и косвенных налогов этот критерий принимает намерение законодателя допустить переложение налога в процессе обмена. К прямым налогам стали относить те, которые по замыслу нормотворца должны лечь на плательщика и не влиять на цену товара или услуги. Косвенные налоги должны перелагаться плательщиком на другое лицо.

Переложение налогов – непредсказуемое экономическое явление, подчиняющееся только законам рынка. Оно не может жестко регулироваться законодательством.

Есть нормы, запрещающие прямое переложение налогов (запрет налоговых оговорок применительно к случаям взаимоотношений налоговых агентов и налогоплательщиков), однако нет норм, непосредственно регулирующих процесс переложения или устанавливающих ответственность за переложение или непереложение.

Переложение налогов как экономическое явление регулируется посредством механизма спроса и предложения: переложение влияет на цену товаров (работ, услуг); завышение цены препятствует реализации, так как ограничивает спрос; продавец снижает цену или предложение.

Фактическое распределение налогов и возможность их косвенного или прямого переложения должны учитываться на уровне налоговой политики. Законодатель должен установить, кто юридически обязан уплатить налог, а также просчитать возможные варианты фактического распределения налогов.

Учет возможности переложения налогов необходим в целях соблюдения конституционного принципа равенства налогообложения. Этот принцип преследует цель без нарушения формально-юридического равенства плательщиков в максимальной степени учесть экономическое положение налогоплательщиков и обеспечить соблюдение неформального равенства. Равенство в налоговом праве реализуется не как уплата налога в одинаковом размере, а как экономическое равенство плательщиков и выражается в том, что за основу берется фактическая способность уплаты налога на основе сравнения экономических потенциалов разных

налогоплательщиков.

Равенство в налогообложении понимается как равномерность обложения. Оно оценивается на основе сопоставления экономических возможностей различных налогоплательщиков и сравнения той доли свободных средств, которая взимается у них в виде налогов. То есть речь идет о сравнении налогового бремени, которое несут разные плательщики. Поэтому принцип равенства называют также принципом равного налогового бремени.

Без учета экономических последствий переложения налогов принцип равенства налогообложения не может быть реализован полностью.

> Учет возможности переложения налогов необходим в целях соблюдения конституционного принципа равенства налогообложения.

Эффект переложения налогов следует учитывать и в аспекте принципа приоритета финансовой цели взимания налогов и сборов. Налог устанавливается с целью получения дохода, а не с целью принуждения к определенному действию. Если налоговое бремя, хотя и равное для всех налогоплательщиков, ведет к свертыванию производства, заставляет отказаться от занятия той или иной деятельностью, есть основания говорить о нарушении принципа приоритета финансовой цели взимания налогов и сборов. Развивая этот принцип, НК РФ определяет, что «налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными» (п. 3 ст. 3).

Следовательно, требование сопровождать законопроекты о налогах пояснительными записками, содержащими экономические расчеты и обоснования налоговых нововведений, имеют не только организационно-техническое значение, но и правовое, конституционное. К сожалению, в законодательстве РФ обязанность субъектов законодательной инициативы предоставлять такие пояснительные записки не установлена, что чревато нарушением конституционных прав граждан.

Если попытаться закрепить в юридических нормах само переложение налога, то можно прийти к следующим результатам.

Переложение налогов на потребителей (носителей, фактических плательщиков налога), рассмотренное с правовых позиций, должно вести к определенным последствиям. Основной вывод состоит в том, что суммы налога, уплаченные потребителями в сопоставимых ситуациях, должны быть соизмеримы, т. е. суммы налога должны быть равными для идентичных товаров. В этом случае речь идет уже не о принципе равного налогового бремени, а о принципе юридического

равенства.

Возникает вопрос: можно ли соблюсти этот принцип применительно к носителям налога на уровне конкретных юридических способов налогообложения?

Для обеспечения юридического равенства у потребителей должна быть возможность убедиться, что налог составляет заранее определенный процент розничной цены. Однако добиться этого невозможно даже в отношении налогов на розничные продажи из-за кумулятивного эффекта.

Налог кумулятивен, если сумма налога увеличивается с ростом числа продаж товара на пути к конечному потребителю. При налогообложении розничного товарооборота полностью избежать кумулятивности невозможно, поскольку невозможно избежать налогообложения товаров, приобретенных в розничной торговле для производственного использования предпринимателями и организациями. То же можно сказать и об услугах. В результате налог, уплаченный при покупке товаров и услуг производственного назначения, становится элементом затрат, формирующих цену и, следовательно, базу для последующего налогообложения. Поэтому «налоговая составляющая» цены идентичных товаров может быть разной, не поддающейся строгому подсчету.

Для реализации принципа юридического равенства фактических плательщиков (носителей) налога необходимо выделять сумму косвенных налогов в платежных документах. Последовательное проведение этой идеи невозможно, так как невозможно учесть приходящуюся на каждую единицу товара долю таможенных пошлин, акцизов, НДС.

Распространение на носителей налога принципа юридического равенства потребует создания механизма правовой защиты этого принципа от нарушений, в частности наделения определенными правами и самих носителей налога – потребителей товаров (работ, услуг). Эти лица, соответственно, должны иметь возможность заявлять иски, связанные с уплатой ими налогов на потребление, в том числе и о неконституционности положений законов о налогах. Придется признать наличие публично-правовых отношений между продавцами и покупателями.

Урок в школе.

Учитель:

– Итак, кто приведет пример косвенного налога?

Ученик:

– Налог на собак!

– Это почему же?

– Потому, что собаки его не платят![4]

И, наконец, необходимо решить вопрос об ответственности носителей налога за возможные нарушения. Так, хищение товара должно рассматриваться не только как преступление против собственности, но и как налоговое преступление, поскольку похититель, не оплачивая цену, не вносит и налог.

Очевидна абсурдность последствий распространения на носителей (фактических плательщиков) косвенных налогов принципа юридического равенства. Реализация конституционных принципов не может вести к правовому коллапсу.

Советуем прочитать

Соколов А. А. Теория налогов. – М.: ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2003. – 506 с.

Фундаментальная книга выдающегося российского юриста, увидевшая свет в 1928 г. Одна из первых попыток осмыслить постреволюционные реалии с позиций классической теории налогообложения.

Следует сделать вывод, что носители, фактические плательщики налога – категория, которой можно оперировать исключительно в целях экономического анализа и на уровне налоговой политики. На уровне юридической техники налогообложения наличие экономических носителей налога учитывается в особых формах, не предполагающих выделения этих лиц в отдельную юридическую категорию, группу субъектов налоговых правоотношений.

Например, в Российской Федерации проводится возмещение экспортерам сумм НДС, уплаченных поставщикам. Преимущество состоит в том, что все товары (зарубежные и отечественные) одинаково обременены налогами в момент конечной продажи потребителю.

«Принцип назначения применяется к косвенным налогам. В

этом состоит основное значение классификации налогов как косвенных. Поскольку экономическое значение проведения различия между прямыми и косвенными налогами является сомнительным по причине несовершенства переноса, определение косвенного характера налога является единственным решающим фактором, используемым для определения возможности применения принципа назначения»{58}.

Переложение налога – теоретическое предположение законодателя – воплощается в законе опосредовано. Желание законодателя далеко не во всех случаях реализуется на практике. Следовательно, намерение законодателя обеспечить переложение налога или не допустить его не может быть основой правовых выводов.

Законодательно важно обеспечить не переложение (оно – процесс непредсказуемый, и заставить перелагать налог сложно), а возможность переложения налога. Налог – ценообразующий фактор, и точно проследить, каким образом он повлиял на цену, невозможно. Жестко закрепить переложение, обязать перелагать налог можно только в условиях регулируемых цен, причем на все товары и услуги сразу, иначе заменой потребления одного товара другим налог снова может быть переложен в неизвестном направлении.

> Законодательно закрепленная возможность переложения должна защищаться судом.

Поскольку суд не может быть уверен в том, что переложение произошло и как это случилось, он не может класть в основу правовых выводов только перелагаемость. Но законодательно закрепленная возможность переложения должна защищаться судом. Абсолютизировать один критерий и полностью игнорировать остальные – противоречит теоретическим выводам и законодательству, которые подтверждают, что перелагаемость – не единственное свойство косвенных налогов. Законодатель говорит лишь о предполагаемой возможности переложения, но не о неизбежности непереложения и не об обязанности перелагать налог.

2. Платежеспособность лица (подоходно-расходный принцип). Прямыми называют налоги, при расчете которых платежеспособность лица оценивается подсчетом размеров его доходов. Источником уплаты любого налога может выступать только доход лица. Если налог будет взиматься из капитала налогоплательщика, то источник налога вскоре иссякнет. Поэтому именно величина дохода наиболее показательна для оценки платежеспособности. Доход может оцениваться

непосредственно или опосредованно. Так, организации уплачивают налог с суммы прибыли, подсчитанной на основе полученной выручки и понесенных расходов; физические лица уплачивают налог с доходов, рассчитанных с учетом поступлений, семейного и имущественного положения, затрат и др. Группу прямых налогов, облагающих действительно полученный доход (прибыль), называют личными налогами.

Доход может определяться и опосредованно, через оценку внешних проявлений благополучия лица: вида и качества жилья, размера и места расположения земельного участка и др. В этом случае облагается не фактический, а предполагаемый средний доход лица, получаемый в конкретных экономических условиях от того или иного предмета налогообложения (собственности, денежного капитала). Эту группу прямых налогов называют реальными. Реальными налогами облагается прежде всего имущество, отсюда и их название (от англ. real – имущество).

Во многих случаях невозможно определить доход, который получен от имущества либо от вида деятельности, или проконтролировать правильность объявленного плательщиком дохода. Например, сложно проконтролировать водителя такси. В таких ситуациях установление платы за патент на перевозку людей в размере налога с предполагаемого дохода облегчит техническую сторону налогообложения.

Другая причина взимания реальных налогов – стремление уравнять лиц, использующих имущество производительно и непроизводительно. Налогообложение доходов освободило бы от налогов лиц, использующих имущество, например земельный участок, только для отдыха.

> Реальные налоги учитывают потенциальные результаты деятельности налогоплательщика с большей или меньшей точностью.

Пример реального налога – единый налог на вмененный доход{59}. Этим налогом облагается потенциально возможный валовый доход плательщика за вычетом потенциально необходимых затрат, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение такого дохода, на основе данных статистических и иных исследований, независимых оценок и т. п. Плательщики налога – как правило, субъекты малого и среднего бизнеса – физические и юридические лица, ведущие предпринимательскую деятельность по оказанию услуг, при оплате которых преимущественно используются наличные деньги (бытовые услуги, розничная торговля). Размер вмененного дохода устанавливается законодательными актами

субъектов Федерации с учетом методик, рекомендуемых Правительством РФ.

Налог на вмененный доход назван единым, поскольку его уплата освобождает плательщика от уплаты ряда других налогов (прежде всего подоходного, налога на прибыль, платежей в социальные фонды). При этом законом установлен исчерпывающий перечень налогов, на которые это правило не распространяется.

Реальные налоги учитывают потенциальные результаты деятельности налогоплательщика с большей или меньшей точностью.

Так, налог на игорный бизнес{60} введен, как и налог на вмененный доход, потому, что значительная часть доходов игорного бизнеса не предъявляется к налогообложению, не учитывается при расчете налога на доход (прибыль). Поэтому законодатель установил налог в твердом размере на каждый игровой стол, игровой автомат, кассу тотализатора или букмекерской конторы. Однако если налог на вмененный доход ориентирован на учет ряда факторов, существенных для определения потенциального дохода, то налог на игорный бизнес взимается по ставке, единой для всех игорных заведений, расположенных на территории субъекта Федерации. Можно было бы сделать вывод, что этот платеж фактически является не налогом, а сбором за право занятия игорным бизнесом. Однако уплата налога на игорный бизнес заменяет ранее взимавшийся налог на доходы от игорного бизнеса. Поэтому по экономическому содержанию этот платеж – форма налогообложения доходов предприятий игорного бизнеса.

> Косвенными налогами экономисты называют налоги на расход, на потребление, а прямыми – налоги на присвоение и накопление материальных благ.

При косвенном налогообложении учет доходности не представляет собой прямой задачи законодателя. Юридический механизм косвенного налогообложения не настроен на определение размера дохода лица ни на основе точных данных, ни на основе внешних признаков. Фактическая способность налогоплательщика к уплате налога оценивается по видам и размерам его расходов (потребления). Платежеспособность учитывается в широком, общеэкономическом смысле. Чем выше затраты, чем качественнее и эксклюзивнее потребляемые товары, тем больше оснований для выводов о высоком благосостоянии лица. Однако эти выводы могут быть условными, достаточно вспомнить поговорку: «Мы не настолько богаты, чтобы покупать

дешевые вещи». Кроме того, субъект обладает свободой выбора – потреблять или нет. Поэтому уровень потребления может не соответствовать реальной платежеспособности. Существует мнение, что косвенные налоги учитывают случайную или временную платежеспособность лица, в то время как прямые налоги должны учитывать постоянную среднюю платежеспособность субъекта.

Таким образом, косвенными налогами экономисты называют налоги на расход, на потребление, а прямыми – налоги на присвоение и накопление материальных благ.

Необходимо заметить, что подходы, свойственные косвенному налогообложению, могут применяться и при взимании прямых налогов. Например, если объективных данных недостаточно для подсчета сумм доходов физического лица, выводы о размере его дохода могут делаться на основе данных контроля за расходами этого лица; прогрессия подоходного налога, необлагаемый минимум устанавливаются в том числе исходя из необходимого уровня потребления.

Есть глубокие причины, мешающие провести четкую линию между прямыми и косвенными налогами: само понятие «доход в целях налогообложения» определяется через потребление. Понятие «доход» связано с благосостоянием лица, выраженном в его способности потреблять определенные блага.

Способ обложения и взимания. Главная особенность способа взимания косвенных налогов состоит в наличии налогоплательщика, который несет обязанности учета объекта, исчисления, удержания и уплаты налога в бюджет, а также носителя налога. Налогоплательщик имеет законодательно закрепленную возможность переложить налог на третье лицо (носителя налога), не участвующее в налоговых правоотношениях.

> Налогоплательщик – обязанное лицо, несущее ответственность перед бюджетом и не имеющее никаких обязательств перед носителем налога.

Ошибочно считать налогоплательщика косвенных налогов посредником. Налогоплательщик – обязанное лицо, несущее ответственность перед бюджетом и не имеющее никаких обязательств перед носителем налога. Суть способа взимания косвенных налогов состоит в том, что бюджет гарантированно обеспечивает свои интересы и получает налог с налогоплательщика под угрозой наложения санкций. Налогоплательщик исчисляет, собирает в составе цены и уплачивает налог в бюджет, чем облегчает сбор налога для

государства. Государству не приходится иметь дело с массой мелких потребителей – носителей косвенного налога, что крайне упрощает и удешевляет сбор косвенных налогов.

Субъекта налога и носителя налога при косвенном налогообложении связывает объект налогообложения. Объект косвенных налогов предполагает наличие двух лиц, между которыми существует юридическая связь. Налогообложению подлежит операция, в которой участвуют налогоплательщик и лицо, несущее временно или окончательно бремя налога. При этом законодательством устанавливается только субъект налога (налогоплательщик). Вывод о предполагаемом носителе налога можно сделать на основе анализа положений о субъекте и объекте налога.

На субъектов косвенного налога может налагаться дополнительная обязанность. Помимо общей для всех налогоплательщиков обязанности исчислить сумму налога и уплатить ее в бюджет, он может быть обязан в той или иной форме выставить налог другому участнику сделки. Однако это не всегда так (пример – налог с продаж, таможенные пошлины).

Классификация налогов на прямые и косвенные должна предлагать взаимоисключающие области, но вряд ли можно с уверенностью утверждать, что прямые и косвенные налоги являются взаимоисключающими категориями. При определенных условиях косвенный налог может рассматриваться как прямой, и наоборот (например, налог на прибыль на монопольном рынке цен перелагается и принимает черты косвенного налога). Окончательное распределение сумм налога – это лишь допущение, так как степень переноса не равна ни нулю (в случае с прямыми налогами), ни 100 % (в случае с косвенными налогами)

2.4. Раскладочные и количественные налоги

Раскладочные (репартиционные) налоги широко применялись на ранней стадии развития налогообложения. Их размер определяли исходя из потребности совершить конкретный расход: выкупить короля из плена, построить крепостную стену. Суммы расхода распределялись между налогоплательщиками – на каждого налогоплательщика приходилась определенная сумма налога.

В настоящее время раскладочные налоги используются редко, в основном в местном налогообложении. Например, размер местного целевого сбора на благоустройство территории и другие цели вполне может быть определен по раскладочной системе,

исходя из конкретной потребности и числа жителей.

При установлении **количественных** (долевых, квотативных) **налогов**, в противоположность раскладочным, исходят не из потребности покрытия расхода, а из возможности налогоплательщика заплатить налог. Эти налоги непосредственно или косвенно учитывают имущественное состояние (доходность) налогоплательщика.

2.5. Закрепленные и регулирующие налоги

Классификация налогов на закрепленные и регулирующие в настоящее время важна для научных целей.

Быть налогу закрепленным или регулирующим – решается бюджетным законодательством.

Закрепленными называют налоги, которые на длительный период полностью или частично закреплены как доходный источник бюджета определенного уровня. Федеральные и региональные налоги и иные платежи, по которым устанавливаются нормативы отчислений (чаще всего в процентах) в бюджеты нижнего уровня – это **регулирующие налоги**. Нормативы отчислений могут устанавливаться на долговременной основе (не менее чем на три года) или на очередной финансовый год. Нормативы отчислений определяются либо законом о бюджетной системе либо законом о бюджете того уровня бюджетной системы, который распределяет суммы регулирующих налогов из доходов, собранных на этом уровне или переданных ему из вышестоящего бюджета.

> Закрепленные налоги формируют так называемые собственные доходы бюджетов, а регулирующие налоги формируют «регулирующие доходы» бюджетов.

Закрепленные налоги формируют так называемые собственные доходы бюджетов, а регулирующие налоги формируют «регулирующие доходы» бюджетов.

В Бюджетном кодексе РФ до 2005 г. действовала ст. 48 о регулирующих налогах. Статья Бюджетного кодекса Российской Федерации утратила силу одновременно с введением принципа равенства бюджетных прав субъектов Российской Федерации и муниципальных образований (ст. 31.1 БК РФ), который означает в том числе формирование налоговых и неналоговых доходов бюджетов в соответствии с едиными принципами и требованиями.

До 2005 г. в качестве регулирующих федеральных налогов

использовались, например, акцизы, налог на добавленную стоимость, налог на прибыль предприятий. Распределение сумм этих налогов между различными бюджетами происходило при утверждении федерального бюджета на конкретный год.

Субъекты Федерации, принимая законы о своих бюджетах, определяли, поступления каких региональных налогов и в каких пропорциях будут зачисляться в местные бюджеты.

2.6. Государственные и местные налоги, налоги объединений региональной экономической интеграции

Органы государственной власти отделены, согласно Конституции РФ, от органов местного самоуправления. В 1998 г. Россия Федеральным законом от 11 апреля 1998 г. № 55-ФЗ ратифицировала Европейскую хартию местного самоуправления, подписанную в Страсбурге 15 октября 1985 г. Европейская хартия дает право органу местного самоуправления в рамках национальной экономической политики получать достаточные собственные средства, которыми он свободно распоряжается. Международный документ требует от стран, ратифицировавших его, чтобы часть финансовых средств органов местного самоуправления поступала от местных сборов и налогов, ставки которых органы местного самоуправления вправе устанавливать в пределах, определенных законом (ст. 9 Европейской хартии местного самоуправления). Международные обязательства России и гарантии местного самоуправления по Конституции РФ диктуют необходимость разделения налогов как минимум на государственные и местные.

> Государственные налоги России делятся на федеральные и региональные в соответствии с уровнями государственной власти: федеральным и уровнем субъекта Федерации.

Государственные налоги

Государственные налоги России делятся на федеральные и региональные в соответствии с уровнями государственной власти: федеральным и уровнем субъекта Федерации.

Установление и введение **федеральных налогов** проводится решением высшего представительного органа государства. Они обязательны к уплате на всей территории РФ. Эти налоги поступают не только в федеральный бюджет – они могут

зачисляться в бюджеты разных уровней.

Региональными признаются налоги, которые вводятся на территории соответствующего субъекта Федерации законом субъекта. Это не означает, что субъекты Федерации свободны в определении условий взимания региональных налогов. НК РФ определяет, что, устанавливая региональный налог, представительные органы власти субъектов Федерации определяют налоговые льготы, ставку (в пределах, установленных кодексом), порядок и сроки уплаты налога, форму отчетности. Иные элементы налогообложения устанавливаются НК РФ, т. е. на федеральном уровне (п. 3 ст. 12 НК РФ).

Местные налоги

Местные налоги устанавливаются и вводятся нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления и обязательны к уплате на территории соответствующих муниципальных образований. В исключение из этого правила в городах федерального значения – Москве и Санкт-Петербурге – местные налоги устанавливаются и вводятся законами этих субъектов Федерации. Такое исключение сделано на основе Конституции РФ, а также Федерального закона от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации». Таким образом учитываются особенности местного самоуправления в городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге. Федеральным законом – НК РФ – могут быть предусмотрены ограничения федеральных гарантий местного самоуправления, исходя из необходимости сохранения единства городского хозяйства (ч. 3 ст. 79 Федерального закона от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ).

Устанавливая местный налог, соответствующий представительный орган вправе определить те же элементы юридического состава налога, что и для региональных налогов. Ряд существенных элементов состава местных налогов устанавливает федеральный законодатель (п. 4 ст. 12 НК РФ).

Поступления от региональных налогов могут распределяться между бюджетом субъекта Федерации и местными бюджетами. Местные налоги зачисляются в соответствующие местные бюджеты.

Советуем прочитать

Томаров В. В. Местные налоги: правовое регулирование. – М.: Академический правовой университет, 2002. – 207 с. – (Серия: Библиотека налогового юриста).

Интересная книга по проблемам местного налогообложения. Исторический аспект изложен ярко и доходчиво.

Таким образом, бюджет (фонд), в который зачисляется конкретный налог, не может служить критерием отнесения его к категории федеральных, региональных или местных налогов. Например, федеральный налог на доходы физических лиц может полностью поступать в бюджеты территорий, на которых был собран. Зачисление федерального налога в бюджет (фонд) субъекта Федерации или местный бюджет (фонд) не придает этому налогу статуса регионального или местного налога. В соответствии с Конституцией РФ (ст. 71, 72, 73, 123) и ст. 12 НК РФ проблема государственных и местных налогов отражает проблему разграничения полномочий по установлению налогов. Если субъект Федерации или орган местного самоуправления не устанавливает налога, а лишь расходует собранную посредством налога сумму, налог не признается региональным или местным.

В ряде случаев субъектам Федерации предоставлены права изменения условий налогообложения, установленных Федерацией. При этом пределы полномочий субъекта Федерации строго определены федеральным законодательством. Такие налоги нельзя относить к региональным.

Так, НК РФ установлены предельные ставки налогов, а субъектам Федерации предоставлено право определять свою ставку в пределах установленной, но не ниже определенного федеральным законодателем уровня. Это право может остаться и нереализованным. В таком случае федеральный налог взимается по ставкам, установленным федеральным законом. Например,

налог на прибыль организаций частично поступает в бюджет субъектов Федерации. Статьей 284 гл. 25 НК РФ установлена максимальная ставка налога в части, поступающей в эти бюджеты, – 18 %. Если конкретный субъект Федерации не воспользовался правом снизить эту ставку (но не более, чем до 13,5 %), налог взимается по максимальной ставке.

Такой же принцип установлен и для налога на имущество организаций. Если субъект Федерации не определил собственную ставку, налог взимается по максимальной ставке – 2,2 % среднегодовой стоимости имущества. Но федеральный законодатель не устанавливает нижнего предела снижения ставки.

Следует различать ситуацию, когда федеральный закон устанавливает и определяет все существенные элементы налога, за исключением ставки. Такой налог не может взиматься до тех пор, пока субъект Федерации не примет нормативного акта, устанавливающего ставку, и не введет его в действие.

Например, Закон РСФСР от 11 октября 1991 г. № 1738-I «О плате за землю» устанавливал круг плательщиков земельного налога, виды облагаемых земель, порядок исчисления и уплаты налога, сроки уплаты, но не устанавливал ставок. В законе были даны лишь общие подходы к их определению, в частности, что размер земельного налога не зависит от результатов хозяйственной деятельности собственников земли, землевладельцев, землепользователей и устанавливается в виде стабильных платежей за единицу земельной площади в расчете на год. Конкретные ставки налога устанавливались органами законодательной (представительной) власти субъектов Федерации.

Но такой порядок установления ставок предполагает определенную расторопность региональных и местных органов власти. Они могут утратить доходный источник, если по какой-то причине не сумеют принять и опубликовать в должные сроки нормативный акт о величине ставок.

Предотвращая это, НК РФ оговорил, что в случае, если налоговые ставки земельного налога не определены нормативными правовыми актами органов муниципальных образований, налогообложение проводится по ставкам, указанным в НК РФ (п. 3 ст. 394).

> К региональным и местным налогам можно отнести только те налоги, взимание которых невозможно без принятия субъектом Федерации или органом местного самоуправления соответствующего нормативного

правового акта.

Таким образом, к региональным и местным налогам можно отнести только те налоги, взимание которых невозможно без принятия субъектом Федерации или органом местного самоуправления соответствующего нормативного правового акта.

С целью обеспечения финансовой самостоятельности местного самоуправления, помимо местных налогов, в муниципалитете может проводиться самообложение граждан. В современном законодательстве «самообложение граждан» определяется как разовые платежи граждан для решения конкретных вопросов местного значения. Размер платежей в порядке самообложения граждан устанавливается в абсолютной величине, равным для всех жителей муниципального образования, за исключением отдельных категорий граждан, численность которых не может превышать 30 % общего числа жителей муниципального образования и для которых размер платежей может быть уменьшен (ст. 56 Федерального закона от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации»).

Налоги объединений региональной экономической интеграции

В современном мире заметна тенденция к экономической интеграции государств. Наиболее простая форма интеграции – зона преференциальной торговли. Следующая по степени интеграция – зона свободной торговли. Далее по уровню экономической интеграции следует таможенный союз. На основе таможенного союза возможно создание единого экономического пространства (общего рынка), в котором гарантируется свобода передвижения не только товаров, но также услуг, капиталов и рабочей силы (так называемые четыре свободы). С возможностью проведения единой финансово-валютной политики создается экономический союз введением единой валюты (Европейский союз). После экономического союза открывается возможность политического союза с единой внутренней и внешней политикой{61}.

Создание таможенного союза обычно отражается на налоговой системе государств-участников, поскольку ряд налогов унифицируется – в основном это налоги, связанные с пересечением границ. Государство уступает часть своих суверенных прав по установлению налогов в пользу региональной экономической интеграции (на основе международных

соглашений или созданием наднациональных органов). Выделяется особая группа налогов – налоги региональной экономической интеграции. Чаще всего создается единый документ (Директива в ЕС или Таможенный кодекс в ЕврАзЭс), в котором унифицируются все или часть норм о налоге. Поскольку принудительное взимание таких налогов по-прежнему проводится конкретными государствами, было бы не совсем верно называть, например, НДС, налогом Европейского союза, хотя его нормы по большей части унифицированы. Тем не менее для научных целей выделяют налоги объединений региональной экономической интеграции (или на более высоком уровне интеграции – организации региональной экономической интеграции).

Россия входит в Евразийское экономическое сообщество (ЕврАзЭс), в рамках которого формируется Таможенный союз с созданием единой таможенной территории, а в последующем и единого экономического пространства.

С июля 2010 г. в России, Белоруссии и Казахстане вступил в силу Таможенный кодекс Таможенного союза (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного совета Евразийского экономического сообщества от 27 ноября 2009 г. № 17). С вступлением этого документа в силу возникла новая категория налогов – налоги Таможенного союза в рамках ЕврАзЭс. К налогам Таможенного союза относятся налог на добавленную стоимость и акциз (акцизы), взимаемые таможенными органами при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза. Таможенный кодекс Таможенного союза устанавливает таможенную пошлину – обязательный платеж, взимаемый таможенными органами в связи с перемещением товаров через таможенную границу.

Налоги и таможенная пошлина входят в более общее понятие – таможенные платежи (ст. 70 ТК ТС) Таможенного союза, к которым относятся:

– ввозная таможенная пошлина;

– вывозная таможенная пошлина;

– налог на добавленную стоимость, взимаемый при *ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза*;

– акцизы, взимаемые при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза;

– таможенные сборы.

Таможенные платежи Таможенного союза устанавливаются Таможенным кодексом Таможенного союза и законодательством стран – членов Таможенного союза с учетом международных договоров стран – членов Таможенного союза.

Таможенные пошлины и налоги Таможенного союза уплачиваются (взыскиваются) в государстве – члене Таможенного союза (ст. 84 ТК ТС). Таможенные пошлины, налоги уплачиваются в валюте государства – члена Таможенного союза, в котором подлежат уплате таможенные пошлины, налоги.

Уплаченные (взысканные) суммы ввозных таможенных пошлин подлежат зачислению и распределению между государствами – членами Таможенного союза в порядке, установленном международным договором государств – членов Таможенного союза – Соглашением об установлении и применении ввозных таможенных пошлин (иных пошлин, налогов и сборов, имеющих эквивалентное действие), подписанным в Санкт-Петербурге 20 мая 2010 г.{62}

2.7. Общие и целевые налоги

Как правило, налог не имеет цели покрыть какой-нибудь конкретный расход. Это обосновывается необходимостью избежать подчинения совершаемых расходов поступлению отдельных видов доходов. Налоги, не предназначенные для финансирования конкретного расхода, называют общими. Но в ряде случаев представляется целесообразным введение целевых налогов, собираемых для финансирования конкретных расходов бюджета.

Во-первых, с психологической точки зрения налогоплательщик с большей готовностью уплачивает налог, в пользе которого он уверен. Так, налог с владельцев автотранспортных средств в Москве имел целевую направленность на реконструкцию кольцевой автодороги.

Во-вторых, эти налоги могут вводиться для придания большей независимости конкретному государственному органу{63}.

В-третьих, целевой характер налога может оправдываться тем, что необходимость затрат вызвана получением определенных доходов. Так, добыча полезных ископаемых вызывает необходимость проведения природно-восстановительных работ, работ по разведке новых месторождений. Поэтому пользователи недр уплачивают целевой налог на добычу полезных ископаемых (гл. 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» НК РФ).

Установление целевых налогов должно быть обусловлено конституционно значимыми целями.

Однако необходимо учитывать, что одним из конституционных принципов установления налогов и сборов служит принцип ограничения их специализации. По общему правилу налог не предназначен для определенного расхода. Это одно из обязательных условий стабильности государственного бюджета и гарантии выполнения государством своих социальных и иных функций. Основание этого принципа закреплено в Конституции РФ в виде требования всеобщности и единства бюджета (ст. 114).

> В допетровскую эпоху за отдельными приказами закреплялись свои источники доходов. Практически это означало, что определенные расходы покрывались за счет целевых поступлений: армия содержалась за счет подушного налогообложения, кабацкие сборы шли на нужды флота, соленые сборы – на дворцовые расходы и т. д.

Установление целевых налогов должно быть обусловлено конституционно значимыми целями. Для введения целевого налога следует обосновать с конституционных позиций необходимость финансирования того или иного расхода именно за счет целевых поступлений.

Целевые налоги предназначаются непосредственно для покрытия определенных расходов. Поэтому установление целевого налога требует особого механизма обособления поступающих средств. Для этого учреждаются дополнительный бюджет и специальные счета учета сумм налога. Если для финансирования отдельного мероприятия установлен целевой налог, то проведение мероприятия всецело зависит от этого налога: нет конкретных поступлений – нет и конкретного расхода.

2.8. Регулярные и разовые налоги

Регулярные (систематические, текущие) налоги взимаются с определенной периодичностью в течение всего времени владения имуществом либо занятия плательщиком каким-либо видом деятельности, приносящей доход. Например, подоходный налог с физических лиц и земельный налог взимаются ежегодно, налог на добавленную стоимость – помесячно или поквартально.

Уплата **разовых налогов** связывается с событиями, не образующими системы. Поэтому нормативные акты об этих

налогах не содержат положения о налоговом периоде. Пример разового налога – налог на сверхприбыль, иногда взимавший в разных государствах в связи с неожиданными изменениями конъюнктуры (сверхприбыль от приватизации, от изменений цен на нефть и др.).

Разовый налог не означает однократности. Главное, что обстоятельства, порождающие обязанность их уплаты, возникают не на постоянной основе. Например, уплата таможенной пошлины зависит от факта импорта или экспорта товара. Для конкретного плательщика экспортно-импортная операция может быть непостоянной, случайной, хотя число таких операций не ограничено. К разовым относится также налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения.

2.9. Налоги и специальные налоговые режимы

Водораздел между налогами и специальными налоговыми режимами – это способ налогообложения. Специальные налоговые режимы стоят особняком от прочих налогов и сборов и обеспечивают наиболее оптимальный вариант обложения деятельности, где сложно учитывать объект налогообложения и затраты на контроль серьезно превосходят собираемые суммы. Специальный налоговый режим используется также в случаях, когда налоговый механизм необходим для получения государством особого рода доходов в рамках взаимоотношений с инвестором. При этом инвестор требует гарантий от неопределенностей и изменений во внутреннем налоговом законодательстве государства (доходы по соглашениям о разделе продукции).

Термин «специальный налоговый режим» появился в Налоговом кодексе в самой первой редакции ст. 18 НК РФ. Но способ налогообложения, при котором все виды платежей и контроля над мелким бизнесом заменяются одним видом платы за место или одним заранее уплаченным общим налогом на заранее определенный или вмененный доход, известен в России и за рубежом очень давно{64}.

В российской налоговой системе до введения термина «специальный налоговый режим» существовали аналогичные способы взимания налогов. Например, Федеральный закон от 29 декабря 1995 г. № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства»{65} предусматривал замену уплаты совокупности установленных законодательством Российской Федерации федеральных, региональных и местных налогов и

сборов уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций за отчетный период (упрощенная система налогообложения). Объектом обложения единым налогом организаций в упрощенной системе налогообложения устанавливался совокупный доход, полученный за отчетный период (квартал), или валовая выручка, полученная за отчетный период. Объект налогообложения выбирал орган государственной власти субъекта Российской Федерации. В 1998 г. был принят закон «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности»[{66}].

> В современном законодательстве специальный налоговый режим представляет собой особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного времени, применяемый в случаях и в порядке, установленных федеральными законами.

В современном законодательстве специальный налоговый режим представляет собой особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного времени, применяемый в случаях и в порядке, установленных федеральными законами.

По действующему законодательству к специальным налоговым режимам относятся:

– система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);

– упрощенная система налогообложения;

– система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;

– система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции;

– патентная система налогообложения.

Существуют и другие основания деления налогов на виды. Некоторые из них рассмотрены в главе 4 «Элементы юридического состава налога».

Глава 3
Принципы налогообложения

3.1. Развитие принципов налогообложения

Одна из основ построения правовой системы современной России – признание в качестве ее базы общечеловеческих ценностей. Налоговое право как неотъемлемая часть системы не чуждо идеям социальной справедливости, демократическим принципам, выработанным тысячелетней историей финансов и сформулированным в эпоху буржуазных революций. Само появление и развитие налогового права связано с демократизацией общества, с идеей правового государства.

Русский исследователь-финансист П. П. Гензель замечал, что «в Древнем мире были прекрасно известны технические приемы обложения, разнообразные кадастры и утонченные способы взыскания, но тем не менее у народов древности податная система есть только признак рабства или следствие крайнего деспотизма»{67}. Прямые налоги абсолютно не соответствовали античным представлениям о свободном государстве и свободных гражданах. Граждане участвовали в формировании казны лишь на частно-правовой основе под более или менее благовидным предлогом. Даже внесение предложения о взимании налога (налогом могло облагаться только имущество, и то лишь в исключительных случаях и в почетной форме) требовало предварительного одобрения, без чего рассматривалось как нечто запретное и даже преступное. Лишь покоренные народы обрекались на уплату прямых налогов.

4

Черный обелиск ассирийского царя Салманасара III

IX в. до н. э. Подданные ведут слона и трех обезьян в подарок царю. На нижней панели изображены носильщики дани.

Если покоритель взимал налог, то взамен дани, взамен того, чтобы не отнять всего имущества покоренных. Завоеватель руководствовался при этом соображениями выгоды, выбирал: получить дань (налог) или отрубить головы. Финансовое насилие практиковалось и по отношению к коренному населению, но рассматривалось всегда как тиранический акт. Излагая финансовую историю Древнего Рима, П. П. Гензель писал: «Нет ничего удивительного, что тот император, который впервые возвел императорскую власть до крайних пределов, что этот император и сделался самым крайним финансовым насильником. Это был Диоклециант»{68}. Одним из самых страшных проявлений деспотизма этого монарха, по оценкам современников, было распространение на всю Италию, на свободных граждан поземельного обложения, применявшегося ранее лишь в провинциях. П. П. Гензель делает вывод: «В Древнем мире не было финансового права, так как тогда не знали податного порядка в современном смысле. Тогда знали финансовое насилие, практиковавшееся по отношению к покоренным народам»{69}. Финансовые органы того времени можно было поставить в один ряд с военным ведомством: военное ведомство грабило другие страны, финансовое – собственный народ.

Яркую иллюстрацию негативного отношения к налогу как к орудию насилия дает нам Евангелие: «Иисус… сказал: как тебе кажется, Симон: цари земные с кого берут пошлины или подати – с сынов ли своих или с посторонних? Петр говорит Ему: с посторонних. Иисус сказал ему: итак, сыны свободны».

5

ОЛАФ МАГНУС

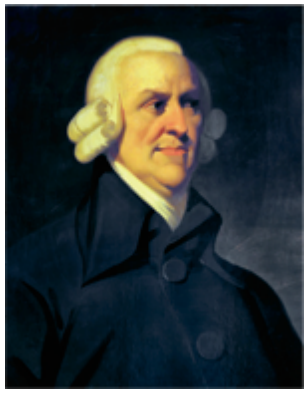
Взыскание налогов мечом 1555 г. «История северных народов»

De tyrannica ſeueritate, & exactione præfectorum.

Платеж налоговый по форме может быть выражением финансового гнета, насилием в отношении подвластных, институтом, не имеющим ни малейшего отношения к правовой государственности.

Какие же перемены должны были произойти, чтобы классик экономической науки Адам Смит мог с полным основанием сказать, что налоги для тех, кто их выплачивает, признак не рабства, а свободы?{70} По А. Смиту личная независимость лица возможна только на основе права собственности. Реализации этого права соответствует такая налоговая система, которая основана на законном порядке платежей и не подрывает хозяйственной самостоятельности налогоплательщиков.

6 Адам Смит (1723–1790), шотландский экономист и философ, видный представитель классической буржуазной политической экономики, автор знаменитого произведения «Исследование о природе и причинах богатства народов».



7

В. ТИЦИАН

Христос и динарий Кесаря 1516 г.

Динарий кесаря

По евангельскому сюжету фарисеи, желая уловить Иисуса в словах, подослали к нему своих учеников, вопрошающих, кому следует платить подать – римскому имератору, которому подвластна Иудея, или ему, Христу, назвавшему себя царем Иудейским. Отказ платить налоги Риму считался тягчайшим преступлением.

Иисус отвечал: «Лицемеры, вы меня пытаетесь уловить в словах? Покажите мне монету, которой вы платите налог». Они принесли Ему динарий. Иисус спросил их: «Чье здесь изображение и чье здесь имя?» – «Кесаря», – ответили они. Тогда Иисус сказал: «Так и отдавайте кесарево кесарю, а Божее – Богу».

Четыре принципа А. Смита

А. Смит сформулировал и обосновал четыре принципа, ставших впоследствии знаменитыми, которые должны быть реализованы в налоговой системе демократического государства: справедливость, определенность, удобство, эффективность.

Первый принцип – справедливость – сформулирован Адамом Смитом так: «Подданные государства должны делать взносы с целью поддержания деятельности правительства, которые как можно точнее пропорциональны экономическим возможностям налогоплательщиков, т. е. пропорциональны доходам, которые они получают благодаря государственному устройству общества».

А. Смит считал, что принципу справедливости соответствует пропорциональное налогообложение, когда лица с разными доходами вносят в бюджет одинаковую долю своих доходов. Пропорциональность соответствовала существовавшим во времена А. Смита социально-экономическим условиям.

Принципы налогообложения по А. Смиту:
- справедливость;
- определенность;
- удобство;
- эффективность.

Позже принцип справедливости значительно трансформировался под влиянием изменившихся экономических, политических и социальных обстоятельств. Он приобрел два аспекта: «справедливость по горизонтали» и «справедливость по

вертикали».

Исходя из более широкого принципа равенства одинаковые факты должны получать единую оценку. Поэтому лица, находящиеся в равном положении и получившие одинаковый налогооблагаемый доход, должны уплачивать налог по единым ставкам. В этом суть «справедливости по горизонтали».

Те же, кто располагает разными материальными возможностями, должны отчуждать в виде налогов разные доли своих доходов. Поэтому к более высоким доходам с позиции чистой теории должны применяться повышенные ставки налога. Это обусловлено определенными социальными воззрениями и направлено на перераспределение доходов. Так понимается «справедливость по вертикали».

Принцип определенности, который также можно назвать и принципом законности, означает, что налог, который лицо обязано платить, должен быть определен точно, а не произвольно. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа – все это должно быть ясно и для плательщика, и для другого лица.

> **«Государь, взимающий со своих подданных несправедливые налоги, рискует остаться либо без налогов, либо без подданных».**
>
> ***(Дени Дидро, 1713–1784, французский писатель, философ-просветитель)***

Этот принцип выполняет подчиненную роль по отношению к принципу хозяйственной самостоятельности (личной независимости) субъекта. А. Смит оценивал его не с точки зрения гарантии бюджетных поступлений, а с позиции обеспечения независимости, самостоятельности плательщика. Там, где этого нет, каждое лицо, облагаемое налогом, отдается в большей или меньшей степени во власть сборщика налогов, который может отягощать налог для всякого неугодного ему плательщика или вымогать для себя угрозой такого отягощения подарок или взятку. «Точная определенность того, что каждое лицо должно платить, в вопросе налогового обложения представляется делом столь большого значения, что весьма значительная степень неравномерности составляет гораздо меньшее зло, чем малая степень неопределенности»{71}.

Третий принцип – удобство – требует, чтобы каждый налог взимался в такое время и таким способом, какие наиболее соответствуют соображениям удобства для налогоплательщика.

> **«Произвольные налоги служат источником**

притеснений и злоупотреблений; они предствляют необъятный простор для несправедливостей, мести, зависти, жадности и других страстей».

(Поль Анри Дитрих Гольбах, 1723–1789, французский философ)

Удобные и необременительные способы уплаты налога должны обеспечить как можно меньшее влияние налогообложения на экономическое поведение лица и устранить разрушающее воздействие на рынок. В современной науке этот принцип получил название принципа нейтральности налогообложения.

Принцип эффективности налоговой системы означает, что правила взимания налога должны быть таковы, чтобы налог извлекал из кармана налогоплательщика как можно меньше сверх того, что поступает в казну. Иначе говоря, это требование применения дешевых методов администрирования в налоговой системе. Если сбор налогов требует использования труда большого числа чиновников, так что значительная часть собранных налогов расходуется на их оплату, то налоговая система будет неэффективной.

8

Римский император Тит Флавий Веспасиан

Изображение на монете

Деньги не пахнут

Римский император Тит Флавий Веспасиан (годы правления 69–79 гг. н. э.) ввел налог на общественные туалеты – «латрины». Народ стал называть этот побор «мочевым налогом». Когда сын императора Тит упрекнул отца, что тот ввел позорный налог, Веспасиан поднес к его носу деньги и спросил, пахнут ли они? Ответ был отрицательный. Тогда император заметил: «А ведь они от мочи».

На основе этого эпизода, описанного римским историком Светонием (ок. 70–140 гг. н. э.) в произведении «Жизнь двенадцати Цезарей», благодаря писателю-сатирику Ювеналу (ок. 60–127 гг. н. э.) и другим римским авторам позднее появилась крылатая фраза: «Pecunia non olet».

9

Р. ДОЙЛ

Отмена налога на окна 1850 г.

В журнале Punch Семья встречает солнечный свет, раскрывая заколоченные окна после отмены оконного налога.

A VISION OF THE REPEAL OF THE WINDOW-TAX.

"Hollo! Old Fellow; we're glad to see You here."

А. Смит отметил и другие признаки неэффективной системы налогообложения.

Принцип эффективности нарушается, если правила налогообложения допускают возможность официальным лицам чинить препятствия предпринимательской деятельности, дающей работу и средства существования множеству людей.

Неэффективна налоговая система, которая предусматривает наложение таких санкций за налоговые правонарушения, которые разоряют налогоплательщика и тем самым уничтожают основу будущих доходов.

Принципу эффективности не соответствуют некоторые методы налогового контроля, унижающие достоинство налогоплательщика, нарушающие его гражданские права. Моральный ущерб от таких мероприятий соизмерим с суммой, которую налогоплательщик согласился бы заплатить, лишь бы оградить себя от неприятных процедур. Например, исследуя первую историческую форму домового налога – подымную подать, А. Смит замечает: «Для того чтобы удостоверить, сколько очагов в доме, сборщику налогов надо было осматривать комнаты

в нем. Это неприятное посещение сделало налог невыносимым. Поэтому вскоре после революции он был отменен как “клеймо рабства”»[{72}].

Правила, выработанные А. Смитом, ввели налоговую практику в определенное русло, ограничивающее произвол правительства, направленное на создание взаимных прав и обязанностей граждан и государства. Принципы налогообложения – это направления поиска компромиссов между противоположными интересами налогоплательщиков (сохранить сбережения) и государства (сформировать бюджет).

10

Ф. ГРЭТЦ

Вмешательство налогов в частную жизнь 1892 г.

В журнале Lustige Blatter Карикатурное изображение правительства в виде летящего чертенка, вторгающегося в частную жизнь людей для оценки их финансового состояния.

Еще один важный вывод делает А. Смит – принцип хозяйственной самостоятельности плательщика налога наилучшим образом реализуется в государствах с демократическим образом правления. Именно в таких странах создается возможность при взимании налогов избегать тщательного расследования обстоятельств частных лиц. Термин «взимание» по отношению к налоговой практике этих государств не совсем точен, ибо, как утверждает А. Смит, в небольшой республике, где население относится с полным доверием к своим чиновникам, где оно убеждено в необходимости налога для существования государства и уверено, что он будет добросовестно употреблен на эту цель, налоги платятся без принуждения, добровольно и добросовестно.

Итак, согласно А. Смиту, субъектом уплаты налога выступает лично независимый гражданин, обладающий определенной собственностью и получающий доход в

результате самостоятельной хозяйственной деятельности.

Итак, согласно А. Смиту, субъектом уплаты налога выступает лично независимый гражданин, обладающий определенной собственностью и получающий доход в результате самостоятельной хозяйственной деятельности. Обязанность налогоплательщика уплатить налог в определенный срок и в установленном размере сопровождается его правом знать сумму налога и дату платежа, которые стабильно закрепляются законом. Кроме того, налогоплательщик имеет право на такой процесс взимания налогов, который не нарушал бы его основных политических прав и не стеснял его хозяйственной деятельности.

Гарантия соблюдения прав налогоплательщика

Что и как может гарантировать налогоплательщику соблюдение его прав? Ответ на этот вопрос постарались дать авторы французской декларации прав человека и гражданина 1789 г. Ряд принципов и положений декларации по заключенному в них социальному смыслу надформационен и выходит за пределы породившей его эпохи. Это суждение относится прежде всего к «маленькому кодексу политической жизни» (ст. 12–15 декларации), четыре из пяти статей которого содержат положения, необходимые для анализа правовой природы налога, прав налогоплательщика. Статья 12 декларирует общественный характер государственной власти, призванной обеспечить права человека и гражданина, действующей в «интересах всех, а не для личной пользы тех, кому она вверена». Статья 13 указывает на необходимость «общих взносов» на содержание такой власти, которые распределяются равномерно между всеми гражданами сообразно их возможностям. Содержание ст. 14 приведем полностью: «Все граждане имеют право подтверждать сами или через своих представителей необходимость государственного обложения, добровольно соглашаться на его взимание, следить за его расходованием и определять его долевой размер, основание, порядок и сроки взимания». Статья 15 устанавливает право гражданина требовать отчет у любого должностного лица по вверенной ему части управления.

> **«В деле налогов следует принимать в соображение не то, что народ может дать, а то, что он может давать всегда».**

(Шарль Луи Монтескье, 1689–1755, французский просветитель, правовед, философ. Из книги «О духе законов» (1748))

Небольшой объем четырех статей вмещает все или почти все основополагающие принципы финансовой практики современной эпохи.

1. Государственная власть, говорится в декларации, создана в интересах всех. Термин «интерес» появился в результате осознания того факта, что не существует каких-либо задач государства, отличных от задач общества.

2. Никакие привилегии, преимущественные права не должны существовать без точного их определения в законе. Отсюда требования:

– всеобщности налога;

– податного равенства.

Принцип податного равенства, или иначе – требование равномерности обложения, предполагает прежде всего ликвидацию параллельных систем исчисления налога, утверждение одной универсальной: обложение на основе имущественного положения, а не каких-либо других признаков. Этот принцип имеет отношение не только к выбору объектов обложения, но и к установлению налоговых льгот. Льготы, основанные не на имущественном, а на социальном положении, должны быть объектом самого пристального внимания законодателей и общества.

11

Бостонское чаепитие 1789 г.

Раскрашенная гравюра Купера

No taxation without representation

«No taxation without representation» – нет налогов без представительства – под этим лозунгом шла борьба американских колоний за независимость от метрополии (1775–1783).

В 1773 г. английское правительство предоставило Ост-Индийской компании право беспошлинного ввоза чая в североамериканские колонии. Это поставило компанию вне конкуренции и нанесло серьезный удар по местным торговцам.

В декабре 1773 г. в Бостон вошли три судна с чаем. Он был объявлен к продаже по сниженной цене, но в нее входил небольшой налог в пользу Англии. Если бы американцы стали покупать этот чай, то тем самым признали бы право Англии облагать их налогом.

Ночью несколько колонистов, переодетых в индейцев, пробрались на корабли и выбросили в море большую партию чая. Этот случай, обострывший конфликт колоний с метрополией и стимулировавший активные действия сторон, получил название «Бостонское чаепитие».

3. Два первых принципа непосредственно связаны с третьим – *принципом всеобщности участия в законодательстве*. Гражданам или их представителям принадлежат важнейшие законодательные полномочия в налоговой сфере: определять вид

налога, объект обложения, ставку, устанавливать порядок его исчисления и взимания. Декларируется, кроме того, единство процессов сбора и расходования средств. Те же граждане и те же их представители не только вводят налоги, но и определяют направление их расходования, проводят контроль. Возможность гражданина всеохватно влиять на финансовую деятельность государства – важнейший вид деятельности и основа всякой другой деятельности государства – предопределил тот факт, что термин «налогоплательщик» употребляется для обозначения государственной правоспособности гражданина, используется как синоним слова «гражданин».

> **«Слишком большие налоги на предметы первой необходимости превращают подданных в нарушителей законов, и государство совершенно лишается тех средств, на которые рассчитывала его жадность».**
>
> ***(Поль Анри Дитрих Гольбах, 1723–1789, французский философ)***

4. Так как право устанавливать налог закрепляется непосредственно за народом или его представителями и нет власти выше власти народа, то, следовательно, налог устанавливается актом высшей юридической силы, т. е. законом.

5. Декларация предусматривает разделение права облагать налогом и права взимать налог.

6. Декларация признает необходимость общественного контроля в сфере финансов.

Налоговое право тесно связано с идеей правового государства. Понятие и содержание налогового права не мыслятся в отрыве от двух основных идей: идеи неприкосновенности личности и идеи неприкосновенности частной собственности. Статьи декларации, провозгласившие эти принципы, отмечают важнейшие гарантии их реализации.

Декларация установила, что основная гарантия соблюдения прав налогоплательщика – налоговые правомочия народного представительства. При этом необходимо отметить, что акцент делался на право представительного органа соглашаться или не соглашаться на взимание налогов.

Вероятно, Николай Тургенев (1789–1871), русский экономист, участник движения декабристов, вдохновил А. С. Пушкина на знаменитую «экономическую» строфу из «Евгения Онегина»:

Бранил Гомера, Феокрита;
Зато читал Адама Смита
И был глубокий эконом,
То есть умел судить о том,
Как государство богатеет
И чем живет, и почему
Не нужно золота ему,
Когда простой продукт имеет.

Бюджетное право (право парламента утверждать государственный бюджет) рассматривается в декларации не как средство проведения финансовой политики посредством бюджетной дисциплины, а как способ обеспечения политических свобод граждан. Гарантией реализации прав налогоплательщика служило реальное разделение прав облагать налогом и взимать налог. Соблюдение прав налогоплательщиков обеспечивалось наличием эффективной защиты как в отношении исполнительных органов, собиравших налоги, так и в отношении представительных органов, облагавших налогом.

Для гарантии соблюдения прав граждан в декларации предусмотрено функционирование механизма действенного контроля в сфере финансов. Открытость, гласность деятельности представительных органов в сфере финансов были признаны необходимым условием функционирования общественного контроля. Праву контроля за деятельностью органов управления соответствовала обязанность должностных лиц отчитываться по

вверенной части управления и обязательность для них решений, принятых по этим отчетам.

Российские принципы налогообложения

На российскую почву учение о принципах налогообложения было привнесено благодаря Н. И. Тургеневу, автору вышедшей в 1818 г. монографии «Опыт теории налогов»[{73}]. Н. И. Тургенев обобщил распространенные в то время взгляды на роль налогов и принципы их взимания, способствовал их популяризации в России.

Необходимо отметить, что разработка правил налогообложения, направленных на сочетание интересов хозяйства и торговли, с одной стороны, и казны, с другой, велась в России задолго до появления труда Н. И. Тургенева. Стоит назвать «Книгу о скудности и богатстве» – выдающееся произведение петровской эпохи, подготовленное в 1724 г. купцом Иваном Тихоновичем Посошковым (1652–1726), его называют первым русским экономистом. В главе «О царском интересе» он отмечал, что «худой тот сбор, когда кто царю казну собирает, а людей разоряет, ибо если кто прямо государю своему тщится служить, то более собрания надлежит ему людей от разорения соблюдать, то оное собрание и скоро, и прочно будет».

В настоящее время вопрос о принципах налогообложения по-прежнему актуален. В различных странах ученые и специалисты государственных органов обращаются к исследованию этой проблемы, ключевой в процессе совершенствования налогового законодательства.

«Требовать ныне уничтожения налогов значило бы требовать уничтожения самого общества».

(Н. И. Тургенев, 1789–1871, русский экономист)

Развитие *принципа справедливости* идет в направлении наиболее точного определения понятий «доход», «накопления», «платежеспособность», изучения и разрешения таких проблем налогообложения, как проблема эффективных налоговых ставок, переложения налогов, влияния инфляционных процессов на налогообложение, избежания налогов и уклонения от налогообложения и др.

Так, использование различных налоговых лазеек приводит к необходимости повышения ставок налогов, чтобы компенсировать

недополучение доходов бюджетом. В результате добросовестные налогоплательщики вынуждены нести дополнительные обязательства. Реализация принципа справедливости в таком случае – это внесение изменений в налоговое законодательство, предотвращающих использование так называемых налоговых схем с целью уклонения от уплаты налогов.

В условиях инфляции номинальные доходы налогоплательщиков возрастают, хотя покупательская способность остается прежней или даже уменьшается. Тем не менее при прогрессивной системе налогообложения такие доходы облагаются подоходным налогом по более высоким ставкам, налогоплательщик вынужден уплачивать «инфляционный налог». Принцип справедливости требует, чтобы законодатель налоговой индексацией или другими методами (например, переход к плоской шкале налогообложения) учитывал «эрозию доходов».

Акцизы – фискальные надбавки к цене товаров – уплачивают в бюджет производители подакцизных товаров. Однако тяжесть налогообложения может перекладываться на потребителей этих товаров, которые оплачивают акцизы в составе цены товара. Это пример экономического переложения налогов. Принцип справедливости был бы нарушен, если бы акцизами облагались товары первой необходимости, одинаково востребованные как состоятельными, так и малообеспеченными гражданами. Налог несправедлив, поскольку уплата одинаковой суммы налога означает изъятие большей доли из дохода бедняка и меньшей доли из дохода богача.

Принцип справедливости никогда не утратит своей актуальности и не будет полностью исследован, поскольку он имеет чрезвычайно подвижное содержание, изменяющееся вслед за условиями жизни общества. «Трудно найти другое такое понятие, к которому законодатели столь часто прибегали на словах и которое так часто оказывалось ущемленным на практике, как справедливость. Пожалуй, справедливость можно назвать “синей птицей” юриспруденции: она так же желанна и так же неуловима. Справедливость давно уже признана основным принципом законодательства, но вряд ли сейчас можно найти страну, где могут, не кривя душой, признать, что у них этот принцип нигде не остается затушеванным. В полной мере это относится и к налоговому праву. Не только в России, но даже в странах благополучной Европы граждане очень редко бывают довольны своей налоговой системой, причем в качестве основного ее недостатка чаще всего указывается именно ее несправедливость»{74}.

Принцип определенности современные исследователи

тесно связывают с проблемой стабильности налогового законодательства. Налогоплательщик должен точно знать не только условия взимания того или иного налога, но и быть уверенным, что эти условия останутся неизменными в течение определенного периода. Глобальная неопределенность воспитывает недоверие к государству и представляет собой серьезное препятствие развитию производства и повышению благосостояния граждан.

Необходимо учитывать, что стабильность налогового законодательства важна не сама по себе, а как средство достижения общей экономической стабильности. Это периодически требует внесения поправок в налоговое законодательство для устранения обнаружившихся неточностей, пробелов, применения новых мер регулирующего воздействия, перераспределения тяжести налогообложения и т. п.

> **«Безопасность и собственность могут существовать лишь в таком государстве, где налоговая шкала не меняется каждый год».**
>
> ***(Наполеон I Бонапарт, 1769–1821, французский император)***

Поэтому налоговая система должна быть гибкой, способной использовать меры налоговой политики в целях стабилизации и экономического роста. Непростая задача ученых, политиков, правоприменителей состоит в том, чтобы вырабатывать и совершенствовать такие методы проведения налоговой реформы, которые бы не в ущерб возможностям налогоплательщиков предвидеть свое экономическое будущее позволяли эффективно влиять на налоговую систему в целях реализации экономической политики.

Современные исследователи выделяют ряд новых аспектов **принципа эффективности**. Признано, что сопутствующие уплате налогов затраты плательщиков не должны быть велики. Однако такие затраты могут даже превышать административные расходы, связанные со сбором налогов, контролем за их уплатой. Так, предприятия для выполнения возложенных на них законом функций по удержанию подоходного налога из заработной платы рабочих и служащих вынуждены нести расходы по содержанию соответствующих работников бухгалтерии. Нечеткое, непонятное налоговое законодательство вынуждает налогоплательщиков нести расходы на оплату консультантов, а при возникновении споров с налоговыми органами – на оплату адвокатов. Изменения налогового законодательства, помимо указанных затрат,

вынуждают плательщиков нести расходы по адаптированию их учетных систем к изменившимся условиям.

В результате возникают новые специальности, складываются целые отрасли экономики для обслуживания налогоплательщиков: аудиторы, консультанты, налоговые адвокаты и др.

«Усложненный сбор является бесполезным притеснением; он только увеличивает тяжесть налога, не давая никаких преимуществ правительству; он лишь позволяет обогащаться за счет народа людям, которые ненавистны народу, поскольку последний видит в них причину своих бедствий».

(Поль Анри Дитрих Гольбах, 1723–1789, французский философ. Из книги «Естественная политика, или Беседы об истинных принципах управления. Беседа седьмая «О политике вообще» (1773))

Такие расходы, увеличивающие налоговый гнет, редко когда подсчитываются в масштабах национальной экономики. По данным английских исследователей, они составляют приблизительно от 2,5 до 4,4 % собираемых сумм налогов{75}.

В ходе совершенствования налогового законодательства баланс расходов должен смещаться от расходов налогоплательщика к административным расходам. Естественно, их совокупный размер не должен увеличиваться.

Дальнейшее развитие получил и **принцип нейтральности налогообложения**. Признано, что налогообложение из-за высоких размеров может приводить к «эффекту замещения», когда налогоплательщики исключительно из-за налоговых факторов реструктурируют свою деятельность с целью снижения расходов на уплату налогов. Это выражается, например, в том, что работники стараются сократить объем своего рабочего времени, так как из-за налогообложения нет стимулов увеличивать заработки; посильную домашнюю работу человек старается сделать сам, а не с помощью привлеченных мастеров, поскольку с зарабатываемых для их оплаты средств надо уплачивать налог, так что экономичнее потратить время не на зарабатывание средств, а на самостоятельное выполнение работы; предприниматели отказываются от перехода к более выгодному бизнесу, если остающаяся при этом после налогообложения сумма не сможет покрыть издержек, понесенных в связи с изменением рода деятельности.

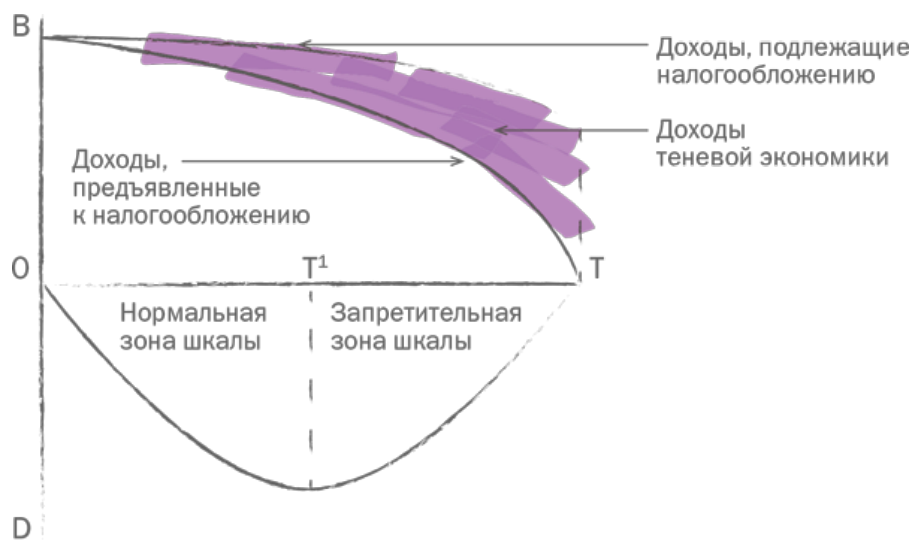
Помимо «эффекта замещения» высокое налогообложение заставляет компании искать формы оплаты труда, не связанные с выплатой денег и трудноуловимые для налогообложения.

Используются формы предоставления работникам различных благ и привилегий, которые трудно оценить в денежном выражении, например, предоставление служебного автомобиля, беспроцентных ссуд и т. п. Так, в США около трети вознаграждений руководящему составу и рядовым сотрудникам компаний предоставляется именно в этих формах{76}.

Зависимость доходов бюджета от прогрессивности налогообложения

Неадекватный налоговый гнет побуждает налогоплательщиков активно искать различные способы избежания налогов, как законные, так и не вполне.

Подрыв стимулов к труду в результате высокого налогового гнета оборачивается, таким образом, недополучением доходов бюджетом. Зависимость поступлений в бюджет от величины налоговых ставок была в схематичном виде представлена экономистом из Южно-Калифорнийского университета (г. Лос-Анджелес) А. Лэффером. Составленный им широко известный график зависимости доходов бюджета от прогрессивности налогообложения получил название «кривая Лэффера».



Зависимость доходов бюджета от прогрессивности налогообложения: B – налоговая база; заинтересованность в легальном заработке; D – доходы бюджета; T – прогрессивность налогообложения (ставка налога %).

Концепция, отраженная на графике, подразумевает, что до

определенного предела (Т1) повышение ставки налога увеличивает, хотя и замедляющимися темпами, сумму доходов бюджета. Побудительные мотивы участников экономического процесса при этом серьезно не затрагиваются, поэтому заинтересованность в легальном заработке, общий объем производства (верхняя кривая) сокращаются медленнее, чем возрастает норма налогообложения.

За пределами Т1 налог начинает подавлять экономическую активность, налоговая база сужается. Следовательно, несмотря на рост ставок, доходы бюджета сокращаются. Принимая во внимание психологию людей – никто не будет работать только для того, чтобы платить налоги, – легко сделать вывод, что чем выше налоговые ставки, тем сильнее побудительные мотивы для уклонения от налогов, тем большую долю в валовом национальном продукте составляют доходы теневой экономики.

> **«Нет большой беды, если некоторые граждане платят меньше, чем следует: их благосостояние всегда обращается на пользу общества. Но если некоторые лица платят слишком много, их разорение обратится во вред обществу».**
>
> ***(Шарль Луи Монтескье, 1689–1755, французский просветитель, правовед, философ. Из книги «О духе законов» (1748))***

Сокращение же налогов, снижение налоговой ставки оказывают стимулирующий эффект.

Во-первых, поскольку чистая доходность труда и капитала возрастает, повышается их рыночное предложение, расширяется объем производства и, как следствие, увеличивается налоговая база.

Во-вторых, улучшается распределение капитала по сферам хозяйственной деятельности, так как сужается разрыв между низко– и высокооблагаемыми отраслями.

В-третьих, сокращается уклонение от налогов, возрастает доля «таксируемой» экономической деятельности.

> Принципы налогообложения и сборов способствуют достижению наиболее общих задач, стоящих перед обществом.

Обобщая сказанное, необходимо отметить, что принципы налогообложения и сборов способствуют достижению наиболее общих задач, стоящих перед обществом. Именно с учетом того,

насколько налоговая система ориентирована на достижение этих задач, оценивают эту систему и определяют направления ее совершенствования.

ПРИЗНАКИ НАРУШЕНИЙ ПРИНЦИПОВ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
НЕСПРАВЕДЛИВОСТЬ
1) Нарушение «справедливости по горизонтали»;
2) нарушение «справедливости по вертикали»;
3) широкие возможности применять «налоговые схемы»;
4) инфляционные налоги;
5) высокое косвенное налогообложение товаров первой необходимости;
6) неспособность налоговой системы учитывать экономические и социальные перемены
НЕОПРЕДЕЛЕННОСТЬ
1) Неясные, неконкретные нормы законов;
2) нестабильное налоговое законодательство
НЕУДОБСТВО
1) Обременительные способы уплаты налогов;
2) несоблюдение «принципа нейтральности налогообложения»;
3) «эффект замещения»
НЕЭФФЕКТИВНОСТЬ
1) Большие затраты на налоговое администрирование;
2) возможности для бюрократического произвола;
3) разорительные взыскания;
4) неадекватные методы контроля;
5) большие сопутствующие расходы налогоплательщиков;
6) сверхвысокие ставки налогов

Схема I-7. Признаки нарушений принципов налогообложения

Можно выделить четыре фундаментальные задачи{77}, четыре стратегических направления развития общества:

– увеличение объема продукции и услуг, необходимых населению;

– обеспечение справедливого распределения произведенных товаров и услуг среди индивидов и групп населения;

– защита прав и свобод граждан при наличии представительной системы, ответственного правительства и правления закона;

– сохранение и укрепление Федерации.

Эти задачи сформулированы Канадской королевской комиссией по налогообложению (Carter Commission).

Принципы налогообложения и сборов должны быть направлены на создание такой налоговой системы, которая способствовала бы наиболее полному достижению всех четырех фундаментальных задач в совокупности.

Необходимо учитывать, что принципы налогообложения играют не только познавательную роль, роль научных абстракций. Они выступают и юридическим инструментом. Будучи закрепленными в конституциях и законах, принципы налогообложения оказывают непосредственное влияние на практику налогообложения (см. схему I-7).

3.2. Понятие и правовое значение основных (конституционных) принципов налогообложения и сборов

Общие принципы налогообложения

Часть 3 ст. 75 Конституции РФ предусматривает, что федеральным законом РФ должны быть установлены общие принципы налогообложения и сборов. Однако в ней не указано, для чего они устанавливаются, каково их правовое значение.

> Направленность общих принципов налогообложения и сборов – ограничение свободы государства в области финансов.

Ответ на эти вопросы дает практика Конституционного Суда Российской Федерации. Конституционный Суд Российской Федерации отметил, что «общие принципы налогообложения и сборов относятся к основным гарантиям, установление которых федеральным законом обеспечивает реализацию и соблюдение основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина, принципов федерализма в Российской Федерации»{78}. Они на конституционном уровне ставят препоны налоговому произволу, создают основы справедливого, умеренного и соразмерного налогообложения.

Конституция РФ весьма скупо (по сути, только в ст. 57) говорит о принципах налогообложения. Однако в ней закреплены общие начала, которые должны быть реализованы (воплощены) в любой отрасли законодательства. Речь идет о закрепленных в Конституции РФ равенстве прав и свобод человека и гражданина, запрете на их ограничение не иначе, как федеральным законом, единстве экономического пространства, свободном перемещении товаров, услуг и финансовых средств, признании и защите государством всех форм собственности, свободе экономической деятельности и др.

Законы о налогах, как и любые другие законы, не свободны от того, чтобы их смысл, содержание и применение оценивались сквозь призму прав и свобод человека и гражданина. В пункте 5 Постановления от 4 апреля 1996 г. № 9-П Конституционный Суд РФ отметил, что «регулируя налогообложение, субъекты Российской Федерации в полной мере должны руководствоваться требованиями статьи 18 Конституции Российской Федерации о том, что права и свободы человека и гражданина определяют смысл, содержание и применение законов».

Поэтому перечисленные конституционные начала специфическим образом преломляются в финансовой сфере и обусловливают принципы налогообложения. «Для финансовой системы из существующего регулирования делаются специфические выводы, они касаются существования финансового права. Наряду с писаным, таким образом, существует более широкое, неписаное финансовое право Основного Закона»{79}.

С этой точки зрения общие принципы налогообложения и сборов, подлежащие закреплению в федеральном законе, представляют собой развитие положений Конституции РФ в специфической области.

Советуем прочитать

Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г. Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учеб. пособие. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. – 598 с.

Многие положения НК РФ станут вам более понятными, если вы узнаете о причинах и условиях их появления. Конституционный Суд РФ оказал сильнейшее воздействие на развитие налогового законодательства современной России. Налоговед должен знать позиции КС РФ по основным проблемам налогообложения.

Например, принцип единства налоговой политики развивает одну из основ конституционного строя РФ – принцип единства экономического пространства (ч. 1 ст. 8 Конституции РФ).

Принципы налогообложения и сборов содержат наиболее общие конституционные начала и в то же время развивают эти начала, наделяя их конкретным смыслом и содержанием.

Поэтому, говоря о нарушениях общих принципов налогообложения и сборов, есть все основания одновременно говорить о нарушении соответствующих базовых конституционных положений.

Конституция РФ использует термин «общие принципы налогообложения и сборов». Этим подчеркивается одна из характеристик этих принципов: они лежат в основе нормотворческой деятельности и Федерации, и ее субъектов, и органов местного самоуправления. Применение понятия «общие принципы» оправдано тем, что речь о них идет в ст. 72 Конституции РФ о совместной компетенции Российской Федерации и ее субъектов.

К общим принципам налогообложения могут быть отнесены положения как вытекающие из Конституции РФ и являющиеся гарантиями реализации основных начал социального, государственного и национального устройства, так и не вытекающие из Конституции, но принятые в соответствии с ней и закрепленные в федеральном законе.

Принципы первой группы по своей природе и происхождению признаются основными. Это определение характеризует их значимость для правовой системы и их отношение к Основному Закону.

Вторая группа принципов занимает «связанное» положение. Они не могут противоречить принципам, базирующимся на Конституции РФ, развивают основные принципы налогообложения и сборов, будучи принципами «второго уровня», поэтому их нельзя признать основными.

Например, п. 7 ст. 3 НК РФ установлен принцип толкования законодательства о налогах и сборах в пользу налогоплательщика. Этот принцип развивает конституционное положение об установлении налогов и сборов исключительно законами, однако имеет сугубо прикладное значение. Хотя значение этого принципа для развития системы налогов трудно переоценить (поэтому ограничительное толкование мы и относим к принципам), говорить о нем как об основном было бы неверно.

Основные принципы налогообложения и сборов существенны для налоговой системы в целом или для нескольких ее элементов. Иные принципы, не относящиеся к основным, лежат в основе правового регулирования конкретных элементов налоговой системы.

Так, принцип однократности налогообложения применяется только в стандартах системы налогов, в то время как основной принцип единства налоговой политики подлежит учету и при установлении конкретных налогов, и при решении вопроса о

компетенции органов власти и управления различных уровней, и при учреждении налоговых органов.

Помимо общих принципов налогообложения выделяют также специальные принципы, характеризующие отдельные институты налогового права, например, принципы налоговой ответственности, принципы ведения налогового учета{80}.

В условиях федеративного государства органы власти субъектов Федерации (а также органы местного самоуправления) обладают определенными полномочиями в налоговой сфере. Но право органов субъектов Федерации устанавливать налоги не безгранично. Рубежи очерчены с учетом основных прав человека и гражданина, закрепленных в ст. 34 и 35 Конституции РФ, а также конституционного принципа единства экономического пространства.

> Установление общих принципов налогообложения и сборов относится к совместному ведению Российской Федерации и ее субъектов.

Таким образом, общие принципы налогообложения и сборов служат, с одной стороны, основой налоговой компетенции субъектов Федерации, а с другой – ограничивают эту компетенцию.

Как отметил КС РФ, «право субъектов Российской Федерации на установление налогов всегда носит производный характер, поскольку субъекты Российской Федерации связаны этими общими принципами» (абзац третий п. 4 Постановления от 21 марта 1997 г. № 5-П).

Установление общих принципов налогообложения и сборов относится к совместному ведению Российской Федерации и ее субъектов (п. «и» ч. 1 ст. 72 Конституции РФ). Эти принципы должны быть закреплены в федеральном законе (ч. 3 ст. 75 Конституции РФ).

Однако принципы налогообложения и сборов в части, непосредственно определяемой Конституцией РФ, находятся в ведении Российской Федерации. Этот вывод основан на положениях п. «а» ст. 71 Конституции РФ, где сказано, что принятие и изменение Конституции РФ и федеральных законов, а также контроль за их соблюдением находятся в ведении Российской Федерации.

Поскольку в основе разграничения полномочий в налоговой сфере лежат наиболее общие конституционные принципы, то этот вопрос относится к предмету федерального ведения.

Общие принципы налогообложения и сборов одинаково обязательны для соблюдения и Федерацией, и ее субъектами, и

органами местного самоуправления. Это отражено и в их названии. Устанавливая эти принципы, Федерация не может предусмотреть для себя более льготные условия.

Основные принципы налогообложения и сборов

Основные принципы налогообложения и сборов подлежат применению независимо от того, закреплены они в федеральном законе или нет.

Конституционный Суд РФ имеет в своей практике примеры формулирования таких принципов на основе конституционных положений и применения их при вынесении решения о конституционности того или иного акта.

Например, Закон г. Москвы от 14 сентября 1994 г. № 15–67 «О сборе на компенсацию затрат городского бюджета по развитию инфраструктуры города и обеспечению социально-бытовыми условиями граждан, прибывающих в г. Москву на жительство» признан неконституционным, поскольку принят без учета принципа соразмерного конституционно значимым целям ограничения прав и свобод (Постановление Конституционного Суда РФ от 4 апреля 1996 г. № 9-П). В Конституции РФ этот принцип непосредственно не сформулирован, однако он определен рядом конституционных положений.

Конституция РФ не только определяет основные принципы налогообложения и сборов, но и содержит основы интерпретации применительно к налогообложению начал, которые имеют общеправовое значение. Например, принцип равенства обязанностей граждан не рассматривается как специфический принцип налогообложения. Однако равенство в налоговом праве реализуется по-особому: не как уплата налога в одинаковом размере, а как экономическое равенство плательщиков (учет возможности уплатить налог). К такому выводу пришел Конституционный Суд РФ в Постановлении от 4 апреля 1996 г. № 9-П.

Основные принципы налогообложения и сборов не могут быть нарушены независимо от того, нашли они закрепление в федеральном законе или нет. Закрепление в федеральном законе лишь должным образом обеспечивает их реализацию. Однако, поскольку они служат воплощению и защите основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина, начал федерализма, имеются все основания говорить об их надзаконном характере.

По этой причине применение основных принципов налогообложения и сборов не может зависеть даже от степени их

конкретизации в Конституции РФ. К тому же общие принципы налогообложения и сборов направляют и сдерживают законодательную власть, имея для нее эталонное значение. Закрепление этих принципов в федеральном законе – это своего рода их констатация, а не установление по воле законодателей.

> **«Развитие производительных сил – вот высший принцип обложения, который должен лечь в основу всякой податной системы».**
>
> ***(Владимир Николаевич Твердохлебов, 1876–1954, русский советский экономист. Из книги «Финансовые очерки» (1916))***

Основные принципы налогообложения и сборов выполняют роль гарантий реализации и соблюдения основ конституционного строя, прав и свобод человека и гражданина, начал федерализма различными способами в законодательной, правоприменительной и судебной практике.

Законодательным органам основные принципы, во-первых, задают направления нормотворчества: в конкретных законах эти принципы должны развиваться и конкретизироваться. Законодатель не может отказаться от воплощения в законе того или иного основного принципа. Во-вторых, основные принципы выступают критериями оценки законодательных актов. Положения закона, не соответствующие основным принципам налогообложения, должны признаваться неконституционными и не подлежащими применению.

> **«Сбор налогов становится кражей, когда их собирают не в целях обеспечения средств сохранения государства и упрочения его счастья. Король становится разбойником и взяточником, если он применяет силу, чтобы вырвать имущество у народа, не обеспечивая ему взамен никаких выгод и преимуществ».**
>
> ***(Поль Анри Дитрих Гольбах, 1723–1789, французский философ.***
>
> *Из книги «Естественная политика, или Беседы об истинных принципах управления. Беседа третья «О правителях» (1773))*

Основные принципы непосредственно определяют структуру

и объем полномочий налоговых органов. Максимальное воплощение принципов должно быть провозглашено целью деятельности этих органов. Они же лежат в основе оценки законности конкретных действий и решений налоговой администрации.

Судебные инстанции используют основные принципы налогообложения и сборов в качестве презумпции при разрешении споров, возникающих из-за пробелов в законодательстве. Поскольку Конституция РФ – акт прямого действия, вытекающие из нее принципы налогообложения могут служить непосредственным основанием судебного решения.

Основные принципы налогообложения и сборов служат эталоном при рассмотрении вопроса о применении подзаконного акта, его оценки на соответствие Конституции РФ и закону. Они же должны применяться и при рассмотрении исков о признании недействительными нормативных актов органов власти и управления.

3.3. Классификация основных принципов налогообложения и сборов

В зависимости от направленности действия и смысла решаемых задач основные принципы налогообложения и сборов можно разделить на три группы:

– принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение основ конституционного строя;

– принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение основных прав и свобод налогоплательщиков;

– принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение начал федерализма.

Эта классификация основана на традиционном для конституционного права выделении круга проблем, поскольку основные принципы налогообложения и сборов развивают более общие конституционные начала и служат их логическим продолжением.

Возможны и другие основания деления на группы принципов налогообложения и сборов{81}.

3.3.1. Основные принципы налогообложения и сборов, обеспечивающие реализацию и соблюдение основ конституционного строя

К этой группе могут быть отнесены следующие принципы.

1. *Принцип публичной цели взимания налогов и сборов*. В соответствии с этим принципом налоги устанавливаются для обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти и должны быть общественно возмездными. Государство не может иметь потребности, отличные от потребностей общества, и расходовать налоговые поступления на иные цели.

Принцип развивает положения о социальном государстве, политика которого направлена на создание условий, обеспечивающих достойную жизнь и свободное развитие человека, государственную поддержку семьи, инвалидов и пожилых граждан, развитие системы социальных служб и т. д. (ч. 1 и 2 ст. 7 Конституции РФ).

Этот принцип крепко связывает налоговое право с бюджетным. Именно в рамках бюджетных процедур парламентарии как представители налогоплательщиков одобряют планы расходования бюджетных средств, контролируют выполнение органами исполнительной власти бюджетных назначений.

Принцип публичной цели предполагает поиск баланса интересов налогоплательщика и общества. В обязанности платить налог воплощен публичный интерес всех членов общества. «Поэтому государство вправе и обязано принимать меры по регулированию налоговых правоотношений в целях защиты прав и законных интересов не только налогоплательщиков, но и других членов общества»{82}.

2. *Принцип приоритета финансовой цели взимания налогов и сборов*. Налог устанавливается с целью получения дохода, а не с целью принуждения к определенному действию. Регулирующая функция налога не может возобладать над фискальной.

Принцип развивает положение Конституции РФ о праве на труд, смысл которого – право каждого на получение индивидуального дохода, а также положение о бюджете как основе функционирования государственного аппарата, условии выполнения государством его социальных функций.

«Налоговый инспектор – фермеру:

– А вы не утаивайте, не утаивайте! В конце концов, ваши деньги к вам же и возвращаются: ну, знаете, субсидии, дотации…

– Понятно. Вот сейчас отрежу хвост у собаки, чтобы и ей было что на обед»[5]

Согласно этому принципу взимание налогов и сборов должно проходить на постоянной основе. Это возможно только в том случае, если налогообложение не будет затрагивать капитал, являющийся источником дохода, не будет «резать курицу, несущую золотые яйца».

Поэтому если налоговое бремя, хотя и равное для всех налогоплательщиков, ведет к свертыванию производства, заставляет отказываться от занятия той или иной деятельностью, то есть основания говорить о нарушении принципа приоритета финансовой цели взимания налогов и сборов.

Конституционный Суд РФ в Постановлении от 24 февраля 1998 г. № 7-П по делу о страховых взносах отметил, что соразмерность налогообложения означает и его нечрезмерность (абзац третий п. 3). Если порядок исчисления налоговой базы приводит к изъятию такой части доходов, что подрывает стимулы к труду, то есть основания говорить о чрезмерности налогообложения. В отношении страховых взносов КС РФ пришел к выводу, что «предусмотренный оспариваемыми нормами тариф страховых взносов приводит к такому изъятию доходов занимающихся частной практикой нотариусов и адвокатов, что оно, по сути, становится не столько финансированием трудовых пенсий, сколько необоснованным лишением их части заработанного» (абзац седьмой п. 3). Суд сделал заключение, что установленные тарифы страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации для указанных категорий плательщиков чрезмерны.

Для физических лиц – плательщиков подоходного налога нечрезмерность налогообложения означает прежде всего наличие гарантий от изъятия той части дохода, которая покрывает жизненно необходимые расходы лица: на питание, жилье, одежду и т. п.

Налоговую базу, т. е. часть объекта, подлежащую налогообложению, составляет не весь полученный плательщиком доход, а лишь так называемый свободный доход. Человеку как минимум должны быть оставлены достаточные средства для поддержания жизнедеятельности своей и семьи (необлагаемый минимум доходов).

Вместе с тем этот принцип означает, что финансовая цель может быть присуща только налогам и сборам. Другие платежи, взимаемые принудительно (штрафы, конфискации, другие санкции), не могут рассматриваться как источник пополнения доходов бюджета.

Развивая этот принцип, НК РФ закрепляет, что «налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными» (п. 3 ст. 3). Это требование имеет два аспекта{83}. Во-первых, налоги должны быть эффективны с позиции самоокупаемости. Собранные суммы налога должны превышать затраты на его сбор. Во-вторых, при установлении налога должны учитываться последствия как для экономики в

целом (макроэкономические последствия), так и для отдельных налогоплательщиков (микроэкономические последствия).

Требование нечрезмерности налогообложения доходчиво разъяснено в поговорке: «Нельзя резать курицу, несущую золотые яйца».

Однако в отечественной истории были случаи, когда из-за неразумного налогообложения кур резали в прямом смысле.

«Крестьянин! Яичная разверстка отменяется, –
На 282 миллиона штук меньше налог на яйца.
Чтобы кур не запускали, а занимались ими,
С таких хозяйств налог и снимем…» [6]

(Владимир Владимирович Маяковский, 1893–1930, русский советский поэт)

3. *Принцип ограничения специализации налогов и сборов*. По общему правилу налог не предназначен для определенного расхода. Это одно из обязательных условий стабильности государственного бюджета и гарантия выполнения государством своих социальных и иных функций.

Целевые налоги не исключаются, однако их установление должно быть обусловлено конституционно значимыми целями.

Для введения целевого налога необходимо обосновать с конституционных позиций необходимость финансирования конкретного мероприятия именно за счет целевых отчислений налогоплательщиков, а не иных источников.

Обоснованием данного принципа служит закрепленное в Конституции РФ требование всеобщности и единства бюджета (ст. 114), что достигается с помощью единой доходной базы. Этот принцип ограничивает коммерциализацию государственного управления. Это означает, что «1) государственные органы и органы местного самоуправления не должны получать доход или извлекать для себя иную выгоду из осуществления властных полномочий и 2) они также не должны осуществлять наряду с властными полномочиями какую-либо деятельность, направленную на извлечение выгоды»{84}.

4. *Принцип установления, изменения или отмены налогов и сборов законами*. С точки зрения разграничения компетенции между органами государственной власти установление налогов иначе, чем актом представительного органа, не соответствует Конституции РФ (ст. 57; ч. 3 ст. 75). Этот принцип развивает более общий принцип разделения властей. Он опирается также на конституционный запрет ограничения прав и свобод человека и

гражданина иначе, чем федеральным законом (ч. 3 ст. 55 Конституции РФ). Налогообложение же есть ограничение права собственности, закрепленного в ст. 35 Конституции РФ.

Утверждение налогов законом служит также инструментом установления безусловной обязанности налогоплательщиков уплачивать налоги, ограничения личного усмотрения.

НК РФ устанавливает, что «каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы» (п. 1 ст. 3).

5. *Принцип установления налогов и сборов в должной процедуре*. Принцип выступает гарантией реального выполнения народными представителями доверенных им функций в сфере налогообложения. Он противостоит популизму и закрепляет особую процедуру внесения законопроектов о налогах (ч. 3 ст. 104 Конституции РФ).

Этот принцип ограничивает прямое и косвенное делегирование полномочий по установлению налогов. Он обеспечивает также принятие и введение в действие законов о налогах в соответствии с установленными правилами (ст. 57, 106 Конституции РФ).

6. *Принцип ограничения форм налогового законотворчества*. Принцип ограничивает включение норм о налогообложении в законы, не посвященные налогообложению как таковому. Он важен с позиции не только доходов бюджета, но и равенства обязанностей граждан.

Принцип не закреплен в Конституции РФ, однако Конституционный Суд РФ высказался в пользу его установления.

3.3.2. Основные принципы налогообложения и сборов, обеспечивающие реализацию и соблюдение прав и свобод налогоплательщиков

В данную группу объединены следующие принципы.

1. *Принцип юридического равенства плательщиков налогов и сборов*. Этот принцип не допускает установления различных условий налогообложения в зависимости от формы собственности, организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, местонахождения налогоплательщика и иных оснований, имеющих дискриминационный характер{85}. Основа этого принципа – ст. 8 (ч. 2), 19 и 57 Конституции РФ.

Так, ч. 2 ст. 8 предусмотрено, что в РФ признаются и защищаются равным образом частная, государственная, муниципальная и иные формы собственности. Статья 19 закрепляет, что все равны перед законом и судом, а государство

гарантирует равенство прав и свобод человека и гражданина. Согласно ч. 2 ст. 6 каждый гражданин РФ обладает на ее территории всеми правами и несет равные обязанности, предусмотренные Конституцией РФ.

Понятие «основания, имеющие дискриминационный характер» означает такие основания версификации условий налогообложения, которые не учитывают или в недостаточной степени учитывают экономическую способность плательщика выполнить обязанность перед бюджетом.

> **«Человеческий разум сделал возможным три важнейших завоевания: суд присяжных, равенство налогообложения и свободу совести, – если только монархи не лишатся рассудка, они уже не станут нападать на эти три основы общественного договора…»**
>
> ***(Наполеон I Бонапарт, 1769–1821, император Франции.***
>
> *Из рукописи «Максимы и мысли узника Святой Елены» (1820))*

Так, при рассмотрении дела о платежах в социальные фонды Конституционный Суд РФ обратил внимание, что равное право на трудовую пенсию для разных категорий граждан оказалось связанным с существенно несоразмерными отчислениями в Пенсионный фонд Российской Федерации. «При прочих равных условиях и примерно одинаковых в будущем трудовых пенсиях такие категории самозанятых плательщиков, как индивидуальные предприниматели, занимающиеся частной практикой нотариусы и адвокаты, уплачивают в Пенсионный фонд Российской Федерации значительно большую часть своего дохода, чем платят наемные работники с учетом страховых взносов работодателей». КС РФ пришел к выводу, что этим нарушается ст. 19 (ч. 1 и 2) Конституции РФ, исключающая какую-либо дискриминацию в зависимости от рода труда и занятий{86}.

Этот принцип закреплен и в НК РФ, который устанавливает, что «налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев.

Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от форм собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала» (п. 2 ст. 3).

В виде исключения правило допускает устанавливать особые виды или дифференцированные ставки таможенных пошлин в зависимости от страны происхождения товара.

2. *Принцип всеобщности налогообложения*. Этот принцип означает, что каждый член общества обязан участвовать в уплате налогов наравне с другими. Не допускается предоставление индивидуальных и иных льгот и привилегий в уплате налога, не обоснованных с позиции конституционно значимых целей. Принцип всеобщности налогообложения предопределен ст. 57 Конституции РФ, согласно которой каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы, а также ч. 2 ст. 8 Конституции РФ, определившей, что каждый гражданин несет равные обязанности, предусмотренные Конституцией РФ.

Так, льготы, основанные не на имущественном, а на социальном положении плательщика, должны быть объектом самого пристального внимания законодателей и общества.

Нарушение принципа всеобщности налогообложения было одной из характерных примет российского законодательства еще сравнительно недавно. Подобно тому, как неконституционна налоговая дискриминация в зависимости от вида труда и рода занятий, так же неконституционно и предоставление налоговых льгот в зависимости от профессии, должности и подобных критериев. Однако в Российской Федерации от уплаты подоходного налога были освобождены, например, судьи. Для них же в два раза был снижен размер налога на имущество{87}. В соответствии со ст. 31 Федерального закона от 31 декабря 1999 г. № 227-ФЗ «О федеральном бюджете на 2000 год» федеральные суды и органы прокуратуры в 2000 г. были освобождены от уплаты страховых взносов с заработной платы судей, прокуроров и следователей в Пенсионный фонд Российской Федерации. Аналогичное освобождение получили силовые министерства и ведомства (ст. 30){88}. С 2001 г. указанные категории граждан формально не освобождаются от уплаты налога на доходы, однако получают ежемесячные денежные компенсации в размере уплаченного налога{89}. Имелись также примеры неконституционного освобождения от уплаты налогов отдельных лиц. Однако НК РФ декларирует, что законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения (п. 1 ст. 3).

> **«Необходимо, чтобы налог был всеобщим; это бремя должны нести все подданные; освобождение от налогов создает между гражданами столь же несправедливое, сколь и обидное неравенство».**

(Поль Анри Дитрих Гольбах, 1723–1789, французский философ)

3. *Принцип равного налогового бремени*. Если принцип равноправия преследует цель соблюдения формального (юридического) равенства налогоплательщиков, то принцип равенства направлен на то, чтобы без нарушения формального равенства плательщиков в максимальной степени учесть обстоятельства налогоплательщиков и обеспечить соблюдение неформального равенства.

«В целях обеспечения регулирования налогообложения в соответствии с Конституцией Российской Федерации принцип равенства требует учета фактической способности к уплате налога исходя из правовых принципов справедливости и соразмерности. Принцип равенства в социальном государстве в отношении обязанности платить законно установленные налоги и сборы (ст. 6 (ч. 2) и 57 Конституции Российской Федерации) предполагает, что равенство должно достигаться посредством справедливого перераспределения доходов и дифференциации налогов и сборов» (п. 5 Постановления КС РФ от 4 апреля 1996 г. № 9-П).

> Равенство в налоговом праве реализуется как экономическое равенство плательщиков, равенство в налогообложении понимается как равномерность обложения.

Анализируя сбор за регистрацию граждан, установленный в Москве, Конституционный Суд РФ указал на его несоответствие принципу равенства, так как закон г. Москвы «не учитывает финансового потенциала различных налогоплательщиков и фактически устанавливает подушную систему налогообложения, что при чрезмерно высоком налоге означает взыскание существенно большей доли из имущества неимущих или малоимущих граждан и меньшей доли – из имущества более состоятельных граждан».

Таким образом, равенство в налоговом праве реализуется не как уплата налога в одинаковом размере, а как экономическое равенство плательщиков и выражается в том, что за основу берется фактическая способность к уплате налога при сравнении экономических потенциалов.

Равенство в налогообложении понимается как равномерность обложения. Она оценивается на основе сопоставления экономических возможностей различных налогоплательщиков и сравнения той доли свободных средств, которая изымается у них

посредством налогов. То есть речь идет о сравнении налогового бремени, которое несут различные плательщики. Поэтому принцип равенства называют также принципом равного налогового бремени.

Принцип равного налогового бремени необходимо учитывать не только при определении условий взимания тех или иных налогов, но и при формировании системы налогов. Так, чрезмерное количество налогов, взимаемых с оборота, чревато нарушением этого принципа. Налоговой базой этих налогов служит выручка от реализации товаров (работ, услуг). Налоги с оборота изымают часть выручки предприятия без учета доходности. Вполне вероятна ситуация, что при низком уровне рентабельности в уплату таких налогов будут изъяты весь доход и часть капитала. Поэтому, например, в НК РФ предусмотрено крайнее ограничение числа и размеров таких налогов.

Налоговый кодекс РФ устанавливает, что «налоги и сборы должны иметь экономическое обоснование и не могут быть произвольными» (п. 3 ст. 3).

> Налогообложение не должно парализовать реализацию гражданами конституционных прав.

Конституции зарубежных государств отводят принципу равного налогового бремени второе место после принципа установления налогов законами, что свидетельствует о его особом значении. Так, согласно ст. 31 Конституции Испании «каждый участвует в финансировании общественных расходов в соответствии со своими экономическими возможностями посредством справедливой налоговой системы, основанной на принципах равенства и прогрессивного налогообложения, которая ни в коем случае не должна предусматривать конфискацию»[{90}]. Статья 53 Конституции Итальянской Республики определяет, что «все обязаны участвовать в государственных расходах в соответствии со своей налоговой платежеспособностью»[{91}]. В Португалии признано, что подоходный налог должен способствовать уменьшению неравенства, быть единым и прогрессивным, учитывающим потребности и доходы членов семьи; обложение налогом предприятий должно основываться на их реальном доходе (ч. 1 и 2 ст. 107 Конституции Португальской Республики)[{92}].

4. *Принцип соразмерности налогообложения конституционно значимым целям ограничения прав и свобод.* Основное содержание принципа соразмерности состоит в том, что налогообложение не должно быть несоразмерным, т. е. таким, чтобы оно могло парализовать реализацию гражданами конституционных прав[{93}].

Налоговый кодекс Российской Федерации считает недопустимыми налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав (п. 3 ст. 3). Принцип соразмерности оценивает налогообложение не с позиции его влияния на экономическую жизнь налогоплательщика (это сфера применения принципов приоритета финансовой цели и равного налогового бремени), а с позиции влияния на социально-политический статус налогоплательщика: налогообложение не должно парализовать реализацию гражданами конституционных прав.

> **«Древние римляне поставляли себе за честь платить тем более, чем знатнее они были. Знатные люди новейших времен, как мы видели, находили честь свою совсем в противном».**
>
> ***(Н. И. Тургенев, 1789–1871, русский экономист)***

Влияние налогообложения на реализацию гражданами своих конституционных прав возможно как непосредственно (с помощью юридических механизмов), так и опосредованно (через экономическое влияние).

В первом случае принцип соразмерности означает, что нельзя ставить в зависимость от уплаты конкретного налога возможность реализовать какие-либо закрепленные в Конституции РФ права или свободы человека и гражданина. Установление фискального «барьера доступности» основных прав и свобод – это грубейшее нарушение Конституции РФ.

Взимание налога может привести к искажению смысла основного права или свободы. Так, Конституционный Суд РФ в п. 3 Постановления от 4 апреля 1996 г. № 9-П указал, что «установленные нормативными актами Правительства Москвы, Правительства Московской области и главы администрации Московской области положения об уплате сбора и представлении квитанций о его уплате как условии для регистрации гражданина фактически устанавливают совершенно иной – разрешительный – правовой режим регистрации граждан, который не соответствует основному праву каждого, кто законно находится на территории Российской Федерации, свободно выбирать место жительства».

Налогообложение ограничивает право собственности, закрепленное в ст. 35 Конституции РФ. Как на любое ограничение основных прав человека и гражданина, на налогообложение распространяются требования ст. 55 Конституции РФ о том, что «права и свободы человека и гражданина могут быть ограничены

федеральным законом только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства». Поэтому любой закон о налогах необходимо сопоставлять с указанными в ст. 55 Конституции РФ основными ограничениями прав и свобод.

Принцип соразмерности по своему содержанию тесно связан с принципами приоритета финансовой цели взимания налога и равного налогового бремени, поскольку все эти принципы регламентируют условия определения размеров налоговых обязательств. Однако они регулируют различные аспекты этого процесса.

3.3.3. Основные принципы налогообложения и сборов, обеспечивающие реализацию и соблюдение начал федерализма

Заложенные в Конституции РФ основы федеративного устройства получают развитие в следующих основных принципах налогообложения и сборов.

1. *Принцип единства налоговой политики*. Этот принцип развивает установленный в Конституции РФ принцип единства экономического пространства (ч. 1 ст. 8). Это непременный атрибут единого государства с рыночной экономикой, условие свободного и динамичного развития общества.

Суть этого принципа не в сосредоточении у федерального центра финансовых полномочий, а в создании единых обязательных стандартов финансовой деятельности, обеспечивающих баланс прав и интересов всех участников финансовых отношений.

> Субъекты Федерации и органы местного самоуправления невправе создавать службы и структуры, альтернативные федеральным налоговым органам.

Конституция РФ предусматривает, что на территории Российской Федерации не допускается установления таможенных границ, пошлин, сборов и каких-либо иных препятствий для свободного перемещения товаров, услуг и финансовых средств (ч. 1 ст. 74). Следовательно, недопустимо установление налогов, нарушающих единство экономического пространства Российской Федерации. К таким налогам, в частности, относятся региональные налоги, которые позволяют формировать бюджеты одних территорий за счет налоговых доходов других территорий

либо переносить уплату налогов на налогоплательщиков других регионов (абзац четвертый п. 3 Постановления Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П).

Налоговый кодекс РФ формулирует этот принцип так: «Не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций» (п. 4 ст. 3).

Единство налоговой политики обеспечивается единой системой федеральных налоговых органов. Субъекты Федерации и органы местного самоуправления не вправе создавать службы и структуры, альтернативные федеральным налоговым органам.

2. *Принцип единства системы налогов*. Принцип обусловлен задачей унификации налоговых изъятий. Конституционный Суд РФ решил, что такая унификация необходима для достижения равновесия между правом субъектов Федерации устанавливать налоги, с одной стороны, и соблюдением основных прав человека и гражданина, закрепленных в ст. 34 и 35 Конституции РФ, обеспечением принципа единства экономического пространства – с другой (абзац четвертый п. 4 Постановления Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П).

Федеральным законом может быть установлен перечень региональных и местных налогов, носящий исчерпывающий характер. «Органы государственной власти всех уровней не вправе вводить дополнительные налоги и обязательные отчисления, не предусмотренные законодательством Российской Федерации, равно как и повышать ставки установленных налогов и налоговых платежей»{94}.

3. *Принцип разделения налоговых полномочий*. В федеративном государстве полномочия в сфере налогообложения не могут сосредоточиваться исключительно у федерального законодателя. Нельзя говорить о реальной самостоятельности субъектов Федерации и органов местного самоуправления, не имеющих собственной доходной базы.

Однако право субъектов Федерации на установление налогов всегда производно, поскольку субъекты Федерации связаны общими принципами налогообложения и сборов (абзац третий п. 4 Постановления Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П).

Глава 4
Элементы юридического состава налога

4.1. Понятие и правовое значение элементов юридического состава налога

Налог должен быть точно определен. В любом законе о налоге должен содержаться исчерпывающий набор информации, который позволил бы конкретно утвердить:

– обязанное лицо, размер налогового обязательства и порядок его исполнения;

– границы требований государства в отношении имущества налогоплательщика.

Нечеткость, двусмысленность или неполнота закона о налоге могут привести:

– к возможности уклонения от уплаты налога на законных основаниях (налоговые лазейки);

– к злоупотреблениям налоговых органов, выражающимся в расширительном толковании положений закона.

Хотя число налогов велико и структура их различна, тем не менее слагаемые юридического состава налога имеют универсальное значение.

Статья 57 Конституции РФ гласит: «Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы», – однако не определяет, что значит установить налог с позиции содержания закона о налоге.

Исходя из смысла ст. 57 установить налог – это не значит только дать ему название. Нельзя выполнить обязанность уплаты налога, если неизвестны обязанное лицо, размер налогового обязательства и порядок его исполнения. Поэтому установить налог – это значит установить и определить все существенные элементы его юридического состава (налогоплательщик, объект и предмет налога, налоговый период и т. п.).

Так, в ст. 13–15 НК РФ содержится перечень федеральных, региональных и местных налогов. Однако нельзя сказать, что эти статьи устанавливают налоги. Непосредственно на основании указанных статей ни один налог не может взиматься, поскольку в них не определены существенные условия исчисления и уплаты налогов.

Разъясняя содержание ст. 57 Конституции РФ,

Конституционный Суд РФ подчеркнул, что «налог или сбор может считаться законно установленным только в том случае, если законом зафиксированы существенные элементы налогового обязательства, т. е. установить налог можно только путем прямого перечисления в законе о налоге существенных элементов налогового обязательства»{95}.

Только совокупность элементов юридического состава налога устанавливает обязанность плательщика по уплате налога.

> Техника налогового законотворчества – это один из основных моментов налогового права.

Это положение закреплено и в п. 1 ст. 17 части первой НК РФ: «Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и следующие элементы налогообложения, а именно: объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога». Если законодатель не установил и (или) не определил хотя бы одного из перечисленных элементов юридического состава, налог не может считаться установленным. Соответственно не возникает обязанности его уплаты. Пункт 6 ст. 3 НК РФ также закрепляет, что «при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения».

Таким образом, техника налогового законотворчества – это один из основных моментов налогового права.

Элементы юридического состава налога

Те элементы юридического состава налога, без которых налоговое обязательство и порядок его исполнения не могут считаться определенными, *можно назвать существенными (либо сущностными, обязательными) элементами юридического состава налога.*

К ним относятся:

– налогоплательщик (субъект налога);

– объект налога;

– предмет налога;

– масштаб налога;

– метод учета налоговой базы;

– налоговый период;

– единица налогообложения;

– тариф ставок (налоговая ставка (норма налогового обложения) и метод налогообложения);

– порядок исчисления налога;
– отчетный период;
– сроки уплаты налога;
– способ и порядок уплаты налога.

> Угроза применения мер ответственности – «приводной ремень» налогового механизма.

Кроме названных элементов, существуют и *факультативные элементы*, отсутствие которых не влияет на степень определенности налогового обязательства, однако существенно снижает гарантии его надлежащего исполнения. К ним относятся:

– порядок удержания и возврата неправильно удержанных сумм налога;
– ответственность за налоговые правонарушения.

Факультативные элементы не обязательно присутствуют в каждом законе о налоге. В Российской Федерации вопросы взимания недоимок и возврата налогов, налоговой ответственности решены в НК РФ. Эти нормы применимы в отношении любого налога, они характеризуют выполнение налогоплательщиком своих обязанностей уплаты всех налогов в целом и конкретных налогов в частности. Угроза применения мер ответственности – «приводной ремень» налогового механизма.

К факультативным элементам следует также отнести и налоговые льготы. Налоговый кодекс Российской Федерации определяет, что «в необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком» (п. 2 ст. 17 НК РФ).

В перечне элементов юридического состава налогов, приведенном в ст. 17 НК РФ, некоторые позиции укрупнены. Например, в качестве одного из элементов указана налоговая база. Однако налоговую базу нельзя рассчитать без определения предмета и масштаба налога, единицы налогообложения, метода учета.

Перечисленные элементы должны быть установлены и определены в каждом конкретном законе о налоге.

Установить элемент юридического состава налога – значит принять (утвердить, узаконить) что-либо в качестве одного из оснований возникновения налогового обязательства или способа его исполнения.

Определить элемент юридического состава налога – значит описать фактическую сторону элемента, выделить его из прочих сходных явлений (предметов, обстоятельств) на основе каких-

либо признаков или данных.

Так, если в качестве объекта транспортного налога рассматривается собственность плательщика на транспортные средства, то закон должен определить, что именно охватывается понятием «транспортное средство», следует ли облагать налогом велосипеды, самокаты, медицинские носилки и т. п.

4.2. Субъект налогообложения

4.2.1. Понятие «субъект налогообложения»

Субъект налогообложения – это лицо, на котором лежит юридическая обязанность уплатить налог собственными средствами.

> Субъект налогообложения – лицо, юридически обязанное уплатить налог собственными средствами.

Понятию «субъект налогообложения» близко другое понятие – «носитель налога». Это понятие существует в связи с экономической возможностью переложения тяжести налога с субъекта налогообложения, т. е. лица, уплачивающего налог в бюджет, на другое лицо.

Носитель налога – это лицо, которое несет тяжесть налогообложения в конечном итоге, т. е. по завершении процессов переложения налога.

> Законодательные акты устанавливают субъект налога, а не носителя налога.

Например, субъектами акциза (косвенный налог в виде надбавки к цене товара) являются юридические лица, производящие и реализующие подакцизный товар. Эти лица обязаны исчислить сумму акциза и перечислить ее в бюджет. Акциз включается в цену подакцизного товара, но не выделяется в ней. Покупатель этого товара в составе цены товара оплачивает и акциз. Если покупатель не перепродает товар, а потребляет его, он не может возместить себе уплаченную сумму акциза. Этот конечный потребитель и есть носитель акциза.

Законодательные акты устанавливают субъект налога, а не носителя налога.

Не существует универсального налогоплательщика. Применительно к каждому налогу или сбору устанавливается конкретный круг лиц, привлекаемых к его уплате.

Налог уплачивается из *собственных средств субъекта налогообложения*, т. е. налог должен сокращать доходы налогоплательщика. «О налогах не договариваются» – один из основных принципов налогообложения (исключение составляют платежи, взимаемые таможенными органами).

Законодательство Российской Федерации запрещает использование налоговых оговорок, в соответствии с которыми обязанность уплаты налога перекладывается на другое лицо.

Законодательство Российской Федерации запрещает использование налоговых оговорок, в соответствии с которыми обязанность уплаты налога перекладывается на другое лицо.

Так, НК РФ запрещает при заключении договоров и иных сделок включать в них налоговые оговорки, в соответствии с которыми работодатель принимает на себя обязанность нести расходы, связанные с уплатой налога работников (п. 9 ст. 226). Если налог на доходы все же уплачен средствами организации, то налоговый орган вправе увеличить подлежащий налогообложению доход физических лиц на сумму этого налога.

Пример. Стоимость работ по договору 10 000 руб. Налог на доходы с этой суммы составляет:

10 000 руб. × 13 % = 1300 руб.

Налогоплательщик должен получить:

10 000 руб. – 1300 руб. = 8700 руб.

В том случае, если используется налоговая оговорка в отношении налога на доходы, налогоплательщик получает на руки 10 000 руб., а сумму налога 1300 руб. уплачивает работодатель.

При обнаружении этого факта налоговый орган добавляет к доходу налогоплательщика сумму уплаченного работодателем налога и рассчитывает сумму налога, которая должна быть уплачена самим налогоплательщиком: 11 300 руб. × 13 % = 1469 руб.

Поскольку часть суммы уже была перечислена в бюджет организацией, то налогоплательщик обязан доплатить 169 руб. (1469 руб. – 1300 руб.).

Обязанность уплатить налог собственными средствами не означает, что налогоплательщик должен уплатить налог непосредственно (т. е. со своего счета или наличными деньгами). От имени налогоплательщика налог может быть уплачен и иным лицом (представителем), если при этом соблюдается правило налоговых оговорок.

Не следует отождествлять с налогоплательщиками лиц, на которых в соответствии с законом возложена обязанность рассчитывать, удерживать и перечислять в бюджет налог с доходов, выплачиваемых этими лицами налогоплательщикам (например, предприятия, выплачивающие заработную плату работникам). Таких лиц называют налоговыми агентами.

4.2.2. Виды субъектов налогообложения

В отличие от других отраслей публичного права, где определяющими являются политико-правовые отношения лица и государства, в налоговом праве прежде всего учитывают экономические связи налогоплательщика и государства.

Экономические отношения налогоплательщика и государства определяются принципом резидентства.

Экономические отношения налогоплательщика и государства определяются **принципом постоянного местопребывания (резидентства)**, согласно которому налогоплательщиков подразделяют на лиц:

– имеющих постоянное местопребывание в определенном государстве (*резиденты*);

– не имеющих в нем постоянного местопребывания (*нерезиденты*) (схема I-8).

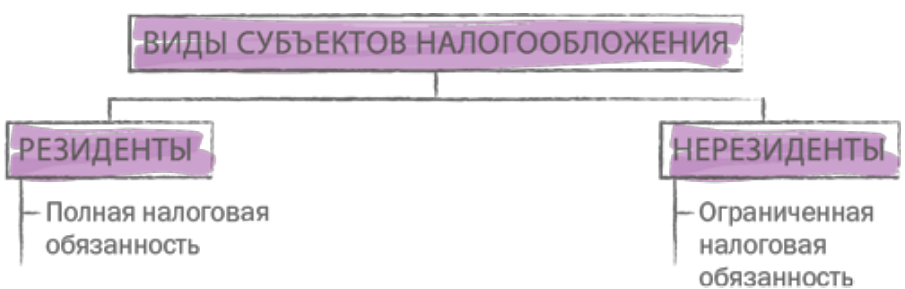


Схема I-8

Важное различие этих двух групп налогоплательщиков состоит в том, что у резидентов налогообложению подлежат доходы, полученные как на территории данного государства, так и вне его (*полная налоговая обязанность*), у нерезидентов – только доходы, полученные из источников в данном государстве (*ограниченная налоговая обязанность*). Есть и другие различия в налогообложении этих двух групп плательщиков – порядок

декларирования и уплаты налога и др.

Под источником доходов понимается деятельность или активы, приносящие доход (доходы от работы по найму, предпринимательской деятельности, авторских прав, имущества и т. п.). Понятие «источник доходов» не стоит путать с понятием «источник выплаты», т. е. с лицом, фактически выплачивающим сумму другому лицу.

Источник дохода находится там, где налогоплательщиком ведется экономическая деятельность или эксплуатируется приносящая доход собственность, независимо от того, как и где проводятся денежные выплаты. Например, если иностранный специалист выполняет трудовые обязанности на территории Российской Федерации, он имеет источник дохода в России и в том случае, если оплата его труда проводится за границей{96}.

Правила определения резидентства имеют существенные различия в отношении налогоплательщиков – физических и юридических лиц.

4.2.3. Налоговый статус физических лиц

Лица, имеющие постоянное место жительства в Российской Федерации, – это лица, включая иностранцев и лиц без гражданства, фактически находящиеся на ее территории не менее 183 дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Если человек выезжал из страны для лечения или обучения на срок до шести месяцев, то в этот период он считается находящимся в стране (ст. 207 НК РФ). Презюмируется, что центр его экономических интересов не успевает сместиться, он не утрачивает тесных связей с государством, облагающим налогом его доходы.

Это правило называется «*тест физического присутствия*».

Резидентство лица в России устанавливается для каждого налогового периода, который совпадает с календарным годом. Результат не имеет ретроспективного значения.

Пример. Иностранный гражданин проживал в Москве в 2013 г. с 3 июля до 31 декабря, а в 2014 г. с 1 января до 31 марта. В 2013 г. он не рассматривается как налоговый резидент, поскольку фактически пробыл на территории Российской Федерации только 182 дня.

В 2014 г. он находился в стране всего 90 дней, однако общий срок его пребывания в стране в течение 12 следующих подряд месяцев превысил 183 дня, поэтому в 2014 г. он будет считаться налоговым резидентом. Это не влечет переоценки его статуса нерезидента в предшествующем периоде.

В некоторых странах периодом для определения

резидентства служит не календарный, а налоговый год, который может не совпадать с календарным.

В тех случаях, когда временного критерия недостаточно для определения места налогообложения лица (например, возникает двойное резидентство), используются такие дополнительные признаки:

– место расположения привычного (постоянного) жилища;

– центр жизненных интересов (личные и экономические связи);

– место обычного проживания;

– гражданство.

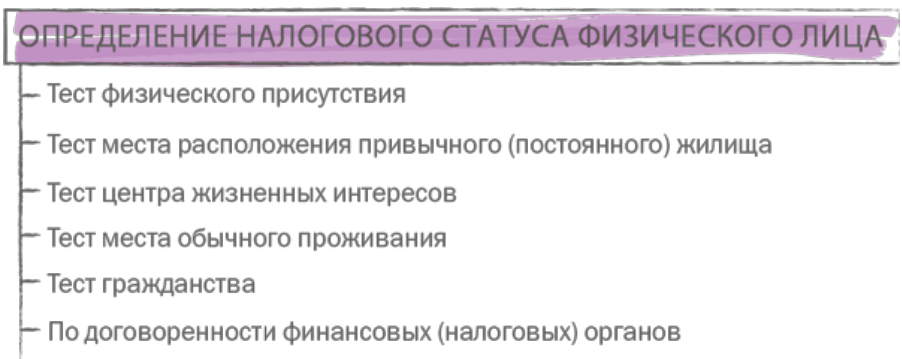

ОПРЕДЕЛЕНИЕ НАЛОГОВОГО СТАТУСА ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА
Тест физического присутствия
Тест места расположения привычного (постоянного) жилища
Тест центра жизненных интересов
Тест места обычного проживания
Тест гражданства
По договоренности финансовых (налоговых) органов

Схема I-9

Национальными законодательствами и международными соглашениями устанавливается строгая последовательность применения этих критериев для определения места жительства человека. Если в результате последовательного применения этих критериев все-таки невозможно определить государство, где человек имеет постоянное место жительства, этот вопрос решается в процессе переговоров налоговых или финансовых органов заинтересованных государств (схема I-9)[97].

4.2.4. Налоговый статус юридических лиц

Основу определения резидентства юридических лиц составляют следующие тесты (или их комбинации).

Тест инкорпорации. Юридическое лицо признается резидентом в стране, если оно в ней основано (зарегистрировано).

Все предприятия, учреждения, организации – юридические лица по законодательству России признаются ее резидентами и уплачивают в России налог с прибыли, полученной как на ее

территории, так и где бы то ни было, хотя бы эти лица и не имели бизнеса в России вовсе.

Тест юридического адреса. Юридическое лицо признается резидентом в стране, если оно зарегистрировало в этой стране свой юридический адрес. Например, корпорация признается резидентом в налоговых целях во Франции, если она зарегистрирована во Франции в качестве юридического лица (инкорпорирована) или зарегистрировала во Франции свой юридический адрес.

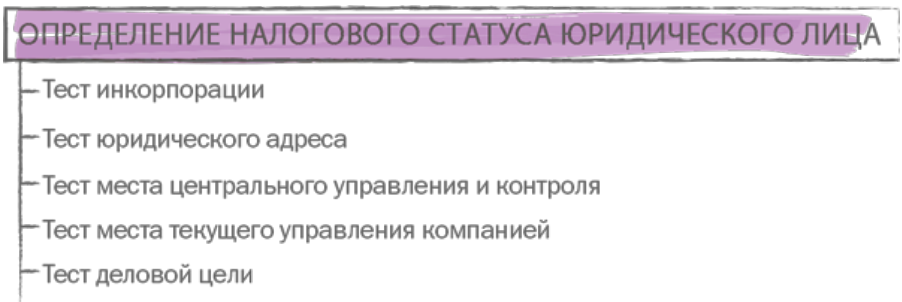

ОПРЕДЕЛЕНИЕ НАЛОГОВОГО СТАТУСА ЮРИДИЧЕСКОГО ЛИЦА
Тест инкорпорации
Тест юридического адреса
Тест места центрального управления и контроля
Тест места текущего управления компанией
Тест деловой цели

Схема I-10

Тест места центрального управления и контроля. Юридическое лицо признается резидентом в стране, если с территории этой страны проводится центральное (общее) руководство компанией и контроль за ее деятельностью. Например, резидентами в Великобритании признаются компании, инкорпорированные в Великобритании, а также компании, учрежденные за рубежом, если органы их центрального управления и контроля находятся в Великобритании. Если заседания совета директоров компании наиболее часто проводятся в Великобритании, компания признается резидентом этой страны.

Тест места текущего управления компанией. Юридическое лицо признается резидентом в стране, если на ее территории находятся органы, выполняющие текущее управление деятельностью компании (исполнительная дирекция). Например, резидентом в Португалии признается компания, если ее головной офис или исполнительная дирекция находится в Португалии.

Тест деловой цели. Юридическое лицо признается резидентом в стране, если основной объем его деловых операций совершается на территории этой страны (схема I-9). Так, в Италии компания признается резидентом, если на территории этой страны компания имеет формальную или функционирующую штаб-квартиру или реализует основные деловые цели на

территории Италии.

Кроме деления юридических лиц на группы по принципу резидентства, деление проводят и по другим основаниям.

Организационно-правовая форма предприятия не имеет существенного влияния на порядок и размеры налогообложения, поскольку неэкономические факторы, как уже говорилось ранее, не могут служить определяющими. Но в некоторых случаях отличия имеются. Например, налогообложение полных товариществ существенно отличается от налогообложения иных хозяйственных обществ.

Форма собственности. Это основание деления предприятий как налогоплательщиков также не может использоваться широко. Конституция РФ устанавливает равенство различных форм собственности (ч. 2 ст. 8). Неравенство в налогообложении предприятий различных форм собственности (государственной, частной, смешанной) привело бы к нарушению этого принципа. Однако, например, в целях достижения фактического равенства приватизированных предприятий с предприятиями государственного сектора первым предоставлялись налоговые льготы.

Так, Закон РФ от 20 декабря 1991 г. № 2071-I «Об инвестиционном налоговом кредите»{98} устанавливал, что приватизированное предприятие имеет право на получение налогового кредита в размере платежей по процентам, начисляемым на сумму целевого кредита, предоставленного коммерческим банком товариществу, образованному членами трудового коллектива для выкупа всего или части имущества этого предприятия (ст. 6).

Масштаб бизнеса предприятия. Законодательство может выделять группу малых предприятий и предоставлять им существенные льготы. В качестве критериев используется численность работающих на предприятии, объем выручки от реализации, состав участников (учредителей), вид деятельности и др.

Вид хозяйственной деятельности. Ряд льгот по налогу на прибыль направлен на стимулирование отдельных отраслей производства, признанных приоритетными.

4.3. Объект и предмет налогообложения. Масштаб налога и налоговая база

4.3.1. Объект и предмет налогообложения

Объект налогообложения – это те юридические факты (действия, события, состояния), которые обусловливают обязанность субъекта заплатить налог (совершение оборота по реализации товара (работ, услуг); ввоз товара на территорию России; владение имуществом; совершение сделки купли-продажи ценных бумаг; вступление в наследство; получение дохода и т. д.). «В законе о каждом налоге обязательно говорится о том, при наличии каких обстоятельств возникает обязанность уплаты. Таким основанием взимания налога (фактическим обстоятельством) может служить получение определенного дохода, прибыли, владение строением и т. п., т. е. наличие объекта налогообложения»[{99}].

> Объект налогообложения – это те юридические факты (действия, события, состояния), которые обусловливают обязанность субъекта заплатить налог.

Налоговый кодекс Российской Федерации определяет понятие «объект налогообложения» так: «Объект налогообложения – реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога» (п. 1 ст. 38 НК РФ).

> Объектом налогообложения называют фактическое основание экономического характера, с которым законодательство связывает возникновение обязанности по уплате налога.

Первоначальная редакция статьи звучала несколько по-другому: «Объектами налогообложения могут являться операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога». Нетрудно заметить, что это определение было недостаточно четким. Например, нельзя согласиться с тем, что обязанность уплаты налога возникает в связи с наличием стоимости реализованных товаров. Такая обязанность возникает в случае реализации товаров, а их стоимость служит основой для исчисления налоговой базы.

Обязанности участников правовых отношений возникают в силу определенных законодательством юридических фактов (событий, действий, состояний). Сама по себе стоимость товаров (работ, услуг) не может вызвать обязанность платить налог. Поэтому законодатель исправил неточность с учетом, что **объектом налогообложения служит фактическое основание экономического характера, с которым законодательство связывает возникновение обязанности уплаты налога**.

Причина первоначально допущенной неточности в том, что законодатель не выделил в качестве отдельного, самостоятельного элемента налогового обязательства предмет налогообложения, а признаки предмета налогообложения придал объекту.

Термин «предмет налогового обложения» обозначает фактические признаки (не юридические), которые обосновывают взимание соответствующего налога. Например, объектом налога на землю признается право собственности на земельный участок, а не земельный участок непосредственно (он – предмет налогообложения). Земельный участок – предмет материального мира – не порождает никаких налоговых последствий. Эти последствия порождает определенное состояние субъекта по отношению к предмету налогообложения, в данном случае – собственность.

Практическое значение такого утверждения можно продемонстрировать конкретным примером. Если налогоплательщик не указывает в своей декларации факт собственности того или иного имущества, есть основания квалифицировать такие действия как сокрытие (неучет) объекта налогообложения, хотя бы налогоплательщик и пользовался этим имуществом открыто.

Необходимость четко разделить понятия «объект налогообложения» и «предмет налогообложения» вызвана также тем, что существует потребность вычленить среди прочих сходных предметов материального мира именно тот, с которым законодатель связывает налоговые последствия.

Советуем прочитать

Чуркин А. В. Объект налогообложения: правовые характеристики: Учеб. пособие. – М.: Юристъ, 2003. – 120 с. – (Серия «Библиотека налогового юриста»).

Законодатель во многих случаях выражает объект налогообложения через систему неопределенных признаков. Тогда понятие «объект налогообложения» становится неопределенным или замещается иными понятиями. Налоговед должен четко ориентироваться в элементах состава налога.

В соответствии с Законом РФ от 9 декабря 1991 г. № 2003-I «О налогах на имущество физических лиц» (с изм. и доп.)[100] налогообложению подлежат строения, помещения и сооружения, находящиеся в собственности физических лиц. Закон не определяет точно, что именно может быть отождествлено со строением, помещением или сооружением. Это порождает неоднозначные толкования и в конечном итоге ведет к ущемлению прав налогоплательщиков. Примером четкого описания предмета налогообложения может служить французский закон о налоге со строений, согласно которому под строением понимается любое сооружение, постоянно находящееся на одном и том же месте; при этом фундамент должен быть изготовлен из бетона или кирпича вне зависимости от материала, из которого построено само здание[101].

Различие объекта и предмета налогообложения наиболее рельефно просматривается в налогах на имущество. Однако и при налогообложении доходов эти понятия различаются. Доход может быть получен в различных формах (денежные средства в национальной и иностранной валюте, имущество, безвозмездные услуги и пр.). Неучет этих форм приводит к использованию различных лазеек для уклонения от налогообложения.

Например, доходом можно считать не только поступления в денежной или натуральной форме, но и льготы, привилегии, не связанные с передачей денег или имущества. В ряде стран доля

косвенных выплат, льгот, компенсаций и привилегий в структуре личных доходов весьма велика. Например, в США около трети вознаграждений руководящему составу и рядовым работникам компаний предоставляется именно в этих формах{102}.

> Объекты федеральных, региональных и местных налогов определяются исключительно федеральным законодателем.

Законодательство может предусматривать налогообложение привилегий и благ, получение которых в обычных условиях потребовало бы от плательщика дополнительных затрат (предоставления автотранспорта для личных нужд за счет средств предприятия, беспроцентных ссуд или займов по льготным ставкам и т. п.).

Каждый налог имеет самостоятельный объект обложения. Это одна из гарантий недопущения многократного налогообложения, когда один и тот же объект облагается несколькими налогами одновременно.

4.3.2. Налоговая база и масштаб налога

Налоговая база количественно выражает предмет налогообложения.

Большинство предметов налогообложения нельзя непосредственно выразить в каких-либо единицах налогообложения. Для измерения предмета первоначально необходимо избрать какую-либо физическую характеристику, какой-либо параметр измерения из множества возможных, т. е. определить **масштаб налога**.

> К налоговой базе применяется ставка налога, по которой исчисляется его сумма.

В таких случаях налоговую базу нельзя определить как часть предмета налогообложения. Говоря образно, налоговая база – это проекция предмета налогообложения под определенным углом.

Например, предмет налога на владельцев автотранспортных средств – транспортные средства. Но в разных странах выбраны разные параметры их налогообложения: во Франции и Италии – мощность двигателя, в Бельгии и Нидерландах – вес автомобиля, в ФРГ – объем рабочих цилиндров{103}.

Налоговая база необходима именно для исчисления налога. Но она непосредственно не порождает обязанности уплатить

налог (т. е. она не объект налогообложения) (схема I-11).

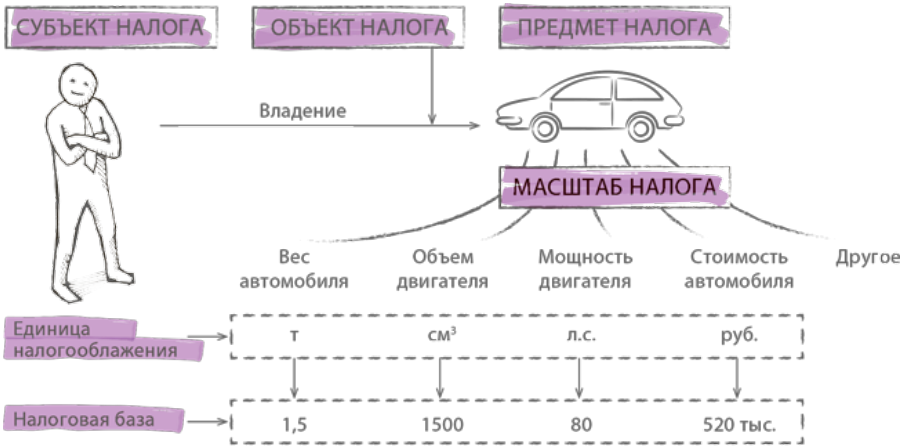


Схема I-11

Понятия: объект, предмет и масштаб налога, налоговая база

Допускаемое подчас некорректное использование терминов затрудняет понимание смысла законов и служит причиной неверных суждений о соотношении понятий «объект налогообложения», «предмет налогообложения» и «база налогообложения». Так, Закон РФ от 13 декабря 1991 г. № 2030-I «О налоге на имущество предприятий» (с изм. и доп.)[104] объектом налогообложения называл имущество в его стоимостном выражении. Однако это не значит, что базу обложения этим налогом можно определить как часть объекта (предмета), к которой применяется налоговая ставка. В этой статье одновременно содержалось указание и на объект налогообложения – собственное имущество предприятия, и на масштаб налога – стоимостное выражение имущества. Аналогичный налог – налог на имущество физических лиц – в качестве объектов обложения использует виды имущества, находящиеся в собственности физических лиц. Масштаб этого налога для недвижимости – стоимость (база определяется по инвентарной стоимости), для транспортных средств – мощность двигателя (в лошадиных силах или киловаттах).

> Порядок определения налоговых баз федеральных, региональных и местных налогов устанавливается на федеральном уровне.

Позже законодатель исправил эту неточность. В НК РФ объектами обложения налогом на имущество организаций названо движимое и недвижимое имущество, учитываемое на

балансе налогоплательщика в качестве основных средств (ст. 374).

Одно и то же имущество может быть предметом нескольких налогов, и в каждом случае масштаб налога или порядок исчисления налоговой базы могут быть разными. Так, принадлежащий предприятию автомобиль облагается налогом на приобретение автотранспортных средств, налогом на владельцев автотранспортных средств и налогом на имущество. Если этот автомобиль куплен за рубежом, то при таможенном оформлении он же служит объектом обложения таможенной пошлиной, акцизом, налогом на добавленную стоимость. Из шести налогов два имеют особые параметры обложения: мощность двигателя (налог на владельцев автотранспортных средств) и объем двигателя (таможенная пошлина). Остальные четыре имеют одинаковую основу – стоимость автомобиля, однако при этом базы налогообложения исчисляются по-разному.

В практике налогообложения весьма распространено необоснованное отождествление понятий «объект налогообложения» и «налоговая база», что приводит к неправильной квалификации действий налогоплательщиков как налоговых правонарушений.

Налоговый кодекс Российской Федерации определяет налоговую базу как стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения. В соответствии с кодексом налоговые базы федеральных, региональных и местных налогов и порядок их определения устанавливаются на федеральном уровне (ст. 53 НК РФ).

Нетрудно заметить, что понятие «налоговая база» означает одновременно и масштаб налога, и количественную оценку предмета налогообложения. Очевидно, что законодатель не может установить налоговую базу в этом значении. Поскольку у каждого налогоплательщика показатели деятельности индивидуальны, то и налоговые базы различны.

В законе могут быть определены лишь основания оценки предмета налогообложения и порядок определения налоговой базы, но не сама налоговая база. Расплывчатое определение понятий существенных элементов налогового обязательства не способствует принятию четкого налогового законодательства.

4.3.3. Источник налога

Объект налогообложения необходимо **отличать от источника налога**, т. е. **от резерва, используемого для уплаты налога**.

Если можно бесконечно долго экспериментировать с объектом, предметом, масштабом налогообложения, порядком исчисления налоговой базы, то выбор источника налога строго ограничен: в экономическом смысле существует только два источника, за счет которых может быть уплачен налог, – доход и капитал налогоплательщика.

Налог должен уплачиваться из доходов налогоплательщика и не затрагивать капитала.

Например, объектом земельного налога признается земельная собственность, а предметом – конкретный участок земли. Источником этого налога может быть либо доход, полученный от использования этого участка, либо иной доход налогоплательщика, а также средства, вырученные от продажи этого земельного участка (его части) или другого имущества. Налог может быть уплачен заемными средствами, однако заем погашается либо из дохода, либо из выручки от реализации имущества.

Если налог постоянно будет уплачиваться за счет капитала, то в конце концов капитал иссякнет и исчезнет возможность уплаты налога. Поэтому налог должен уплачиваться из доходов налогоплательщика и не затрагивать капитала.

Лишь в экстраординарных ситуациях, когда возникает угроза существованию производственной базы как таковой, обращение налога на капитал обоснованно. Так, в условиях стихийного бедствия или войны в целях сохранения части имущества, приносящего доход, может быть изъята другая часть этого имущества. В противном случае угроза уничтожения может грозить всему капиталу, а следовательно, и возможности получения доходов в будущем.

Доходы налогоплательщика имеют различные формы – заработная плата, прибыль, рента, проценты с капитала. Для налогообложения форма дохода играет большую роль.

На макроэкономическом уровне совокупность различных форм доходов населения образует национальный доход, который и служит источником налогов.

В законах о налогах может указываться конкретный источник уплаты (удержания) налога. Например, в ст. 226 (п. 4) Налогового кодекса Российской Федерации определено, что налог с выплачиваемых физическим лицам доходов удерживается и перечисляется в бюджет непосредственно из этих доходов.

Одна из основных проблем, возникающих при разработке любого налога, – четкое определение порядка формирования налоговой базы. От этого зависит, насколько точно будет

определен размер налоговых обязательств налогоплательщика. Эта проблема имеет множество аспектов, среди которых следует выделить прежде всего территориальный аспект (пределы налоговой юрисдикции государства) и временной аспект (распределение налоговой базы между различными налоговыми периодами).

> **«Именно тяжесть налогов разрушает сельское хозяйство и вселяет в крестьянина отвращение к труду; от человека, который сам ничего не имеет, и получить ничего нельзя».**
>
> ***(Поль Анри Дитрих Гольбах, 1723–1789, французский философ)***

4.3.4. Пределы налоговой юрисдикции государства

Элементы юридического состава налога – субъект налогообложения и объект налогообложения – находятся в тесной взаимосвязи. По этому признаку налоги можно разделить на две группы: налоги, построенные по принципу резидентства (резидентские налоги), и налоги, построенные по принципу территориальности (территориальные налоги). Суть различия состоит в том, что в резидентских налогах субъект определяет объект налога, а в территориальных – наоборот (схема I-12).

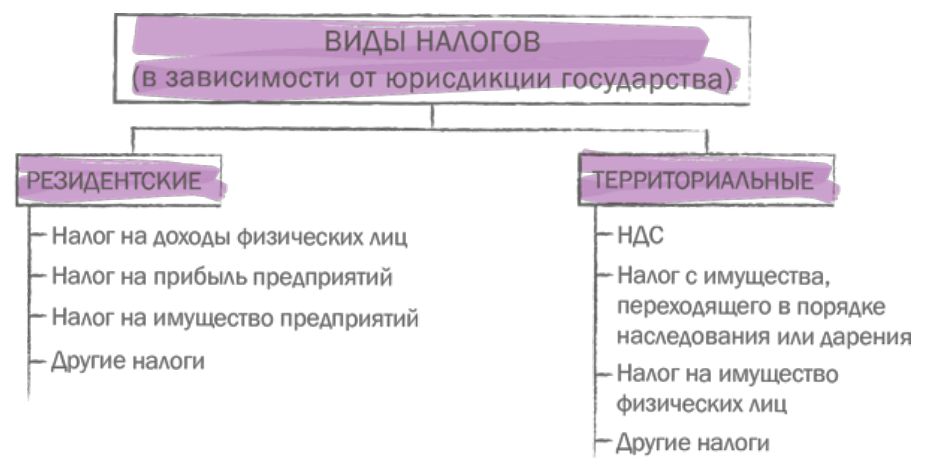


Схема I-12

В соответствии с принципом резидентства государство распространяет свою налоговую юрисдикцию на все доходы лиц, имеющих постоянное местопребывание в данном государстве, в

том числе на доходы, полученные из источников, находящихся за его пределами.

С точки зрения национальных интересов принцип резидентства выгоден для развитых стран, граждане которых получают значительные доходы от деятельности и размещения капиталов вне своей страны. Но для стран, в экономике которых значительное место занимают иностранные инвестиции, более выгоден принцип налогообложения на основе национальной принадлежности источника дохода, т. е. принцип территориальности. Налогообложению в этом случае подлежат доходы, извлекаемые на территории данной страны, независимо от национального или юридического статуса их получателя, а доходы граждан этого государства в других странах от налогов в этом государстве освобождаются.

Большинство стран, в том числе Российская Федерация, при налогообложении доходов применяют сочетание обоих принципов. Но ряд налогов основан исключительно на принципе территориальности.

Показательным примером служит налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения{105}. Налог уплачивался с недвижимого имущества, находящегося на территории России, транспортных средств, зарегистрированных в России, или при приеме наследства, открывшегося на территории России. При этом плательщиком налога признавалось любое лицо – собственник имущества или наследник, как гражданин России, так и иностранец (лицо без гражданства), как резидент России, так и нерезидент.

Гражданин или резидент России, принимая наследство за рубежом, уплачивает соответствующий налог по законодательству страны открытия наследства, но не по законодательству Российской Федерации. Имущество, находящееся за рубежом, не учитывается при подсчете базы для налогообложения в России. Однако доход, полученный от эксплуатации имущества, находящегося за рубежом, подлежит налогообложению в России, если его получатель признается российским резидентом.

Необходимо учитывать, что одинаковые налоги могут быть построены с использованием различных принципов. Так, в отличие от налога на имущество, переходящего в порядке наследования или дарения, налог на имущество предприятий построен в основном на принципе резидентства (налогом облагается собственное имущество российских юридических лиц независимо от места его фактического нахождения). Используется и территориальный принцип – при налогообложении имущества

иностранных юридических лиц, действующих в России через постоянные представительства (бюро, агентства и т. п.).

4.4. Налоговый период

Налоговый период – срок, в течение которого завершается процесс формирования налоговой базы, окончательно определяется размер налогового обязательства.

Налоговый кодекс Российской Федерации определяет налоговый период как календарный год или иной отрезок времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате (ст. 55 части первой НК РФ).

> Следует различать понятия «налоговый период» и «отчетный период».

Во-первых, необходимость этого элемента состава налога определяется тем, что многим объектам налогообложения (получение прибыли, дохода, реализация товаров и т. п.) свойственна протяженность во времени, повторяемость. В целях определения соответствующего результата необходимо периодически подводить итог. Для разовых налогов (например, для налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения) налоговый период не устанавливается.

Во-вторых, вопрос о налоговом периоде связан с проблемой однократности налогообложения. В соответствии с принципом недопущения двойного налогообложения один и тот же объект может облагаться налогом одного вида только один раз за определенный законом период налогообложения.

> Нечеткость в определении налогового периода может послужить причиной серьезных нарушений прав налогоплательщиков.

Следует различать понятия «налоговый период» и «отчетный период», т. е. срок подведения итогов (окончательных или промежуточных), составления отчетности и представления ее в налоговый орган. Налоговый и отчетный периоды могут совпадать.

Отчетность может представляться несколько раз в течение одного налогового периода. Это вызвано, как правило, потребностью равномерного внесения налога в бюджет, что не всегда может быть обеспечено уплатой авансовых платежей, рассчитанных на основе какого-либо допущения или

предположения.

НК РФ определяет, что налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи (п. 1 ст. 55). Сумма, рассчитанная по итогам отчетного периода, не совпадающего с налоговым периодом, считается промежуточным платежом.

Нечеткость в определении налогового периода может послужить причиной серьезных нарушений прав налогоплательщиков.

Например, в свое время законодательство о налоге на прибыль организаций не содержало указания о налоговом периоде и только сложным анализом можно было установить, что объектом налогообложения служит прибыль, полученная в календарном году, т. е. годовая прибыль.

Отсутствие прямого указания на налоговый период позволяло налоговым органам усматривать сокрытие (занижение) прибыли не только в отчетных документах по итогам работы за год, но и в промежуточной квартальной и полугодовой отчетности, что не соответствовало закону. В данном случае налицо смешение понятий налогового и отчетного периодов. Ошибка была исправлена судебной практикой.

По итогам каждого налогового периода налогоплательщики на основе регистров бухгалтерского учета и иных документов исчисляют налоговую базу. При этом существует проблема соотнесения полученных или уплаченных налогоплательщиком сумм с тем или иным налоговым периодом.

Эта проблема решается установлением конкретного метода учета базы налогообложения.

4.5. Методы учета базы налогообложения

Традиционно методы учета базы налогообложения рассматриваются как бухгалтерские, имеющие лишь косвенное отношение к проблемам налогообложения. Это оборачивается существенными пробелами в некоторых законах о налогах, а в ряде случаев становится причиной казуистики налогообложения.

> Существуют два основных метода бухгалтерского учета хозяйственных операций: кассовый метод и метод чистого дохода.

Существует два основных метода бухгалтерского учета хозяйственных операций (схема I-13). Один из них учитывает средства в момент получения и выплаты. В этом случае доходом

объявляются все суммы, действительно полученные налогоплательщиком в конкретном периоде, а расходами – реально выплаченные суммы. Этот **метод называется кассовым**, или методом присвоения, поскольку учитывает только те суммы (имущество), которые присвоены налогоплательщиком в определенной юридической форме, например, получены в кассе наличными, переданы в собственность посредством оформления определенных документов и т. п.

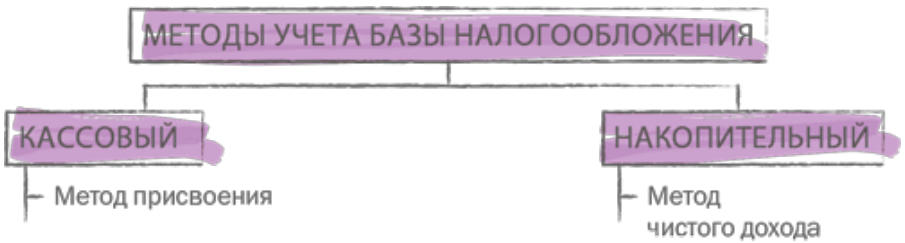


Схема I-13

В соответствии с этим методом, например, прирост стоимости имущества не признается доходом, пока этот прирост тем или иным образом не объективирован: проценты по вкладу в банке получены, акции проданы по цене большей, чем цена их приобретения, и др.

Для другого метода важен момент возникновения имущественных прав и обязательств. Так, доходом признаются все суммы, право на получение которых возникло у налогоплательщика в конкретном налоговом периоде вне зависимости от того, получены ли они в действительности. Для определения произведенных затрат подсчитывается сумма имущественных обязательств, возникших в отчетном периоде, независимо от фактических выплат. Этот **метод называется накопительным, или методом чистого дохода.**

В законах о налогах используются разные методы учета.

Например, при налогообложении имущества, переходящего в порядке наследования, в Российской Федерации используется накопительный метод. Имущество оценивается по стоимости на момент открытия наследства, а не на момент его принятия.

> При налогообложении прибыли и доходов единицей налогообложения принята национальная денежная единица.

В налоге на доходы физических лиц используется кассовый метод: доходом признается фактически полученный доход в

определенной юридической форме.

4.6. Единица налогообложения

Под единицей налогообложения понимают единицу масштаба налога, которая используется для количественного выражения налоговой базы. Так, масштабом налога с владельцев автотранспортных средств служит мощность двигателя автомобиля. Мощность может быть определена в лошадиных силах или в киловаттах. Избранная единица измерения мощности в целях налогообложения и будет единицей налогообложения.

Выбор той или иной единицы налогообложения из ряда возможных диктуется соображениями удобства, а также традициями. Например, при обложении земель используются единицы измерения, принятые в стране (акр, гектар, сотка, квадратный метр и др.). При установлении акцизов на бензин в качестве единицы налогообложения могут фигурировать литр, галлон, баррель и т. д. При налогообложении прибыли и доходов единицей налогообложения принята национальная денежная единица.

4.7. Тариф ставок

Под тарифом ставок понимают совокупность видов и размеров ставок налога. Слово «тариф» происходит от названия г. Тарифа близ Гибралтарского пролива. В этом городе взимался сбор с проходивших мимо судов. Размер сбора определялся по особым таблицам в зависимости от качества и количества грузов. Впоследствии такие таблицы для взимания разного рода налогов и сборов повсеместно стали называть тарифами{106}.

4.7.1. Ставка налога

Ставка налога – размер налога на единицу налогообложения. Налоговый кодекс Российской Федерации определяет налоговую ставку как величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

> Ставка налога – размер налога на единицу налогообложения.

По методу установления выделяют **ставки твердые и процентные (квоты)**. При методе твердых ставок на каждую единицу налогообложения определен фиксированный размер

налога (например, 1000 руб. за гектар пашни). Процентные ставки характерны для налогообложения прибыли и дохода и устанавливаются в процентах от единицы налогообложения (например, 13 % каждого рубля налогооблагаемого дохода).

Выделяют ставки маржинальные, фактические и экономические.

Маржинальными называют ставки, которые непосредственно указаны в нормативном акте о налоге.

> Оптимальная налоговая ставка по Мазарини
>
> Когда первый министр Франции кардинал Джулио Мазарини (1602–1661) выдумывал новый налог, парижане в ответ сочиняли новые байки, анекдоты и песенки. Мазарини обычно спрашивал своих сборщиков налогов, что говорят о новом налоге. Ему отвечали: «Поют злейшие песни про вашу милость». Мазарини усмехался и говорил: «Поют, значит, будут платить!»

Пример. При взимании налога на доходы по прогрессивной системе установлены следующие ставки.

Размер облагаемого совокупного дохода, полученного в календарном году, руб.	Сумма налога
До 500 000	12%
От 500 001 до 1 500 000	60 000 руб. + 20% суммы, превышающей 500 000 руб.
От 1 500 001 и выше	260 000 руб. + 30% с суммы, превышающей 1 500 000 руб.

В этом случае ставки 12, 20 и 30 % и называются маржинальными ставками. Использование термина «маржинальные» объясняется тем, что так называются ставки, применяемые к отдельным частям дохода – налоговым разрядам или иначе – к маржам.

Сравнение различных законов об одном и том же налоге лишь на основе сопоставления маржинальных ставок не позволит сравнить другие существенные условия налогообложения с учетом предоставляемых законом льгот. Поэтому в целях экономического анализа проводят сравнение не маржинальных, а фактических и экономических ставок.

Фактическая ставка определяется как отношение

уплаченного налога к налоговой базе.

При указанных выше ставках подоходного налога с физических лиц с налогооблагаемого годового дохода 2 млн руб. будет уплачен налог в сумме 410 000 руб. Фактическая ставка при этом равна:

410 000 руб.: 2 млн руб. × 100 % = 20,5 %.

Экономическая ставка определяется как отношение уплаченного налога ко всему полученному доходу.

Если в рассмотренном примере предположить, что налогоплательщик получил 2,5 млн руб. дохода, из которых налогооблагаемый доход составляет только 2 млн руб., а 500 000 руб. вычитаются в виде различных льгот, то экономическая ставка при этом будет равна:

410 000 руб.: 2,5 млн руб. × 100 % = 16,4 %.

Сравнение экономических ставок наиболее рельефно изображает последствия налогообложения.

4.7.2. Метод налогообложения

Размеры ставок налога могут изменяться в соответствии с избранным методом налогообложения.

Метод налогообложения – это порядок изменения ставки налога в зависимости от роста налоговой базы.

Выделяют четыре основных метода налогообложения: равное, пропорциональное, прогрессивное и регрессивное.

Равным называют метод налогообложения, когда для каждого налогоплательщика **устанавливается равная сумма налога**. Это подушное налогообложение, самый древний и простой вид налогообложения. Метод не учитывает имущественного положения налогоплательщика и поэтому применяется лишь в исключительных случаях. Примером могут служить некоторые целевые налоги. Использование метода равного налогообложения объясняется тем, что такие налоги ориентированы не на способность плательщика к уплате налога, а на удовлетворение какой-либо конкретной потребности налогоплательщика как члена общества. Общая потребность удовлетворяется общими равными усилиями налогоплательщиков.

> **«А и во исчислении подушном не чаю ж проку быть, понеже душа – вещь неосязаемая и умом непостижимая и цены не имущая, надлежит же ценить вещи грунтованные».**

(И. Т. Посошков, 1652–1726, купец, первый русский экономист)

12

П. БРЕЙГЕЛЬ (младший)

Перепись в Вифлееме

Ок. 1607 г. Перепись проводили для определения подушной подати. Именно по этой причине Иосиф и Мария отправляются в Вифлеем.

При пропорциональном налогообложении для каждого налогоплательщика равна ставка (а не сумма) налога. Ставка налога не зависит от базы налогообложения. С ростом базы пропорционально возрастает и налог. Пример пропорционального налогообложения – налог на прибыль предприятий и организаций. Ставка налога одинакова для плательщиков, имеющих прибыль в любых размерах.

Исторически принцип пропорционального налогообложения был закреплен в налоговой практике французской революцией и

базировался на провозглашенной ею идее равенства: «Из идеи равенства вытекало не только всеобщее, но и равное обложение, равномерное разверстывание налогов между всеми плательщиками, сообразно средствам каждого, иначе говоря, каждый обязан отдать одинаковую часть своего имущества государству»{107}. Хотя некоторые считали, что идея равенства должна вести к установлению равного налогообложения, большинство все же соглашалось с тем, что налоги должны уплачиваться по средствам каждого, сообразно экономическим возможностям, платежеспособности. Платежеспособность определялась в то время доходами лица.

При прогрессивном налогообложении с ростом налоговой базы возрастает ставка налога. В настоящее время выбор прогрессивного налогообложения в большой степени основан на понятии дискреционного дохода, т. е. дохода, используемого по собственному усмотрению. Теоретически дискреционный доход представляет собой разницу между совокупным доходом и доходом, который расходуется на удовлетворение первоочередных потребностей. Именно дискреционный, а не совокупный доход определяет истинную платежеспособность лица.

> **«Подданные будут бедны и лишены всякого стимула к труду до тех пор, пока те, кто ими управляет, будут ставить преграды их предприимчивости или как бы в наказание за их труд взимать с них произвольные, несправедливые и чрезмерные налоги».**
>
> ***(Поль Анри Дитрих Гольбах, 1723–1789, французский философ)***

Естественно, что с ростом доходов уменьшается доля всех жизненно необходимых затрат (на продукты питания, покупку одежды, других товаров первой необходимости, на транспорт и т. п.) и возрастает доля дискреционного дохода. Нетрудно заметить, что при пропорциональном обложении совокупного дохода менее состоятельный плательщик несет более тяжелое налоговое бремя, чем более состоятельный, поскольку доля свободного дохода у него меньше, а доля налога, выплачиваемая за счет этого свободного дохода, выше. Поэтому необходима градация налога с учетом потребностей человека.

Эти теоретические представления часто не проходят испытания реальностью: прогрессивное налогообложение не стимулирует людей активно трудиться и больше зарабатывать,

декларировать свои доходы. Поэтому рост ставок часто не приводит к росту доходов бюджета.

Есть несколько видов прогрессии.

Простая поразрядная прогрессия. Суть простой поразрядной прогрессии состоит в том, что для общего размера налоговой базы устанавливаются ступени (разряды) и для каждого разряда определяется сумма налога, оклад в абсолютной сумме.

Пример. Налогооблагаемый доход разделяется на разряды: первый – от 1 до 1000 руб.; второй – от 1001 до 2000 руб.; третий – от 2001 до 3000 руб. и т. д. Для первого разряда устанавливается налог 1 руб., для второго – 10 руб., для третьего – 100 руб.

Неудобство этой системы очевидно – чем шире границы разрядов, тем больше неравномерность налогообложения лиц, получающих доходы, прилегающие к разным границам разряда. Незначительно различающиеся доходы, входящие в разные разряды (например, 1999 руб. и 2001 руб.), имеют значительную разницу налогообложения.

> Что могло бы произойти при обложении дохода по методу простой относительной прогрессии?
>
> Представим, что доходы до 1000 руб. включительно облагаются по ставке 10 %, а свыше 1000 – 15 %.
>
> Налогоплательщик, имеющий 990 руб. дохода, заплатит 99 руб. налога. Его чистый доход составит 891 руб.
>
> Налогоплательщик, имеющий 1010 руб. дохода, заплатит 151,5 руб. налога. Его чистый доход составит 858,5 руб.
>
> Такое налогообложение имеет явно дестимулирующий характер: нет смысла зарабатывать больше, чтобы в итоге осталось меньше.

Эта система широко применялась в прошлом. В настоящее время она не используется.

Простая относительная прогрессия. Для общего размера налоговой базы также устанавливаются разряды, но для каждого разряда определяются различные ставки (как твердые, так и процентные). При этом необходимо учитывать, что налог исчисляется не по частям (не по отдельным разрядам) с последующим сложением сумм налога, исчисленных по каждому разряду, а одна ставка применяется ко всей базе налогообложения в зависимости от общего размера базы.

Простая относительная прогрессия может использоваться, например, в налоге с владельцев автотранспортных средств.

Предположим, что при мощности двигателя легкового автомобиля до 100 л.с. налог уплачивается по ставке 3 руб. с каждой лошадиной силы, а при мощности двигателя свыше 100 л.с. – по 10 руб.

Владелец автомобиля с двигателем мощностью 100 л.с., таким образом, уплачивает налог в размере 300 руб., а владелец автомобиля с двигателем мощностью 101 л.с. уплачивает налог в размере 10 100 руб. Данный автомобиль входит во второй разряд (свыше 100 л.с.). Повышенная ставка применяется ко всей возросшей базе, а не к ее части.

В отличие от простой поразрядной прогрессии для дохода или имущества, входящего в один разряд, при использовании метода простой относительной прогрессии налог возрастает пропорционально, однако сохраняется тот же недостаток – резкость переходов. В рассмотренном примере при увеличении базы налогообложения на 1 % сумма налога возросла в 2,02 раза.

Известны примеры, когда в результате применения этого метода налогообложения у плательщика с более высоким доходом после уплаты налога оставалось меньше средств, чем у плательщика с более низким доходом.

Сложная прогрессия. В наибольшей степени задачам прогрессивного налогообложения соответствует система сложной прогрессии. Именно эта система в настоящее время распространена особенно широко.

Как и в других системах прогрессии, в системе сложной прогрессии налоговая база разделена на налоговые разряды, но каждый разряд существует самостоятельно, облагается отдельно по своей ставке, которая не зависит от общего размера налоговой базы.

В качестве примера сложной прогрессии приведем шкалу ставок подоходного налога с физических лиц. Повышенная ставка применяется не ко всему возросшему доходу, а только к его части, превышающей определенный уровень.

Сложную прогрессию называют также прогрессией террасами или каскадной прогрессией, хотя она и обеспечивает гораздо большую плавность налогообложения, чем другие виды прогрессии. Эта плавность зависит от количества налоговых разрядов и постепенности возрастания ставки.

Скрытые системы прогрессии. В ряде случаев фактическая прогрессия в налогообложении достигается не установлением прогрессивных ставок налога, а иными методами.

Например, для доходов, входящих в разные разряды, могут устанавливаться неодинаковые суммы вычетов – бóльшие для низких доходов и меньшие для высоких. При этом

непропорционально будет изменяться база налогообложения, а значит, и налог.

В противоположность прогрессивному методу налогообложения при использовании **метода регрессивного налогообложения** с ростом налоговой базы происходит сокращение размера ставки. В настоящее время этот метод широкого применения не находит.

По регрессивному методу строится шкала ставок государственной пошлины за подачу исковых заявлений имущественного характера в судебные инстанции: чем выше сумма иска, тем меньше процент пошлины. Это объясняется тем, что большая сумма пошлины может стать препятствием для реализации конституционного права на судебную защиту, что недопустимо. При незначительных же суммах исковых требований высокий процент пошлины может остановить истца от предъявления незаконных или необоснованных требований.

В экономическом смысле к регрессивным относятся косвенные налоги (например, акцизы, налог на добавленную стоимость, таможенные пошлины), которые представляют собой надбавку к цене товара. Покупатели одного и того же товара, обложенного косвенными налогами, уплачивают одинаковую сумму налогов. Однако доля этих налогов в доходах различных покупателей неодинакова: бóльшая у лиц с незначительными доходами, меньшая – у более состоятельных.

4.8. Налоговые льготы

4.8.1. Понятие «налоговые льготы»

Льготы по налогам и сборам – это преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов по сравнению с другими плательщиками, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере (ст. 56 НК РФ).

Налоговые льготы не относятся к числу существенных (обязательных) элементов юридического состава налога. Есть налоги, исчисляемые без предоставления каких-либо льгот их плательщикам. Статья 17 НК РФ не упоминает льготы в числе обязательных элементов юридического состава налога. Определено только, что «в необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком» (ч. 2 ст. 17 НК РФ).

Однако, будучи установленной, льгота становится

неотъемлемым элементом юридического состава налога. Существует тесная связь льгот с иными элементами юридического состава налога, в частности, с объектом налогообложения. «Федеральный законодатель, устанавливая налоги и сборы, определяет как их систему, так и все элементы налоговых обязательств, в том числе объекты налогообложения, которые могут быть определены не только путем непосредственного их перечисления в законе, но и посредством налоговых льгот»{108}.

Системная взаимосвязь и взаимообусловленность элементов юридического состава налога требуют, чтобы законодатель соблюдал конституционные требования при установлении и определении как существенных элементов состава налога, так и факультативных, в том числе льгот. Положения Конституции РФ, относящиеся к признанию и гарантиям прав и свобод человека и гражданина, в полной мере должны учитываться при предоставлении налоговых льгот. В частности, законодатель должен позаботиться о том, чтобы налоговые льготы не препятствовали реализации гражданами своих конституционных прав и свобод.

На первый взгляд это утверждение звучит парадоксально. Льготами по налогам и сборам признаются преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов. Могут ли предоставляемые преимущества препятствовать реализации гражданами своих конституционных прав и свобод?

При ответе на этот вопрос необходимо учитывать следующее. Конституционный Суд Российской Федерации сформулировал принцип равного налогового бремени. Он направлен на то, чтобы без нарушения формального равенства в максимальной степени учесть обстоятельства налогоплательщиков и обеспечить соблюдение неформального равенства. Равенство в налоговом праве реализуется не как уплата налога в одинаковом размере, а как экономическое равенство плательщиков и выражается в том, что за основу берется фактическая способность уплаты налога на основе сравнения экономических потенциалов. Равенство в налогообложении понимается как равномерность налогообложения. Она оценивается на основе сопоставления экономических возможностей различных налогоплательщиков и сравнения той доли свободных средств, которая изымается у них посредством налогов. То есть речь идет о сравнении налогового бремени, которое несут различные плательщики.

Главнейшим инструментом выравнивания налогового бремени и служат налоговые льготы. Хотя льготы и не относят к обязательным элементам юридического состава налога, но иногда

без предоставления льгот нельзя обойтись, так как в противном случае может нарушаться принцип равного налогового бремени.

Налоговое бремя индивидуально. Однако индивидуализировать налогообложение, в том числе льготы, можно только до определенного предела, пока не нарушается принцип юридического равенства налогоплательщиков и не создаются возможности злоупотреблений. Налоговый кодекс Российской Федерации устанавливает, что нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут быть индивидуальными.

4.8.2. Виды налоговых льгот

Все налоговые льготы имеют одну общую цель – сокращение размера налогового обязательства налогоплательщика. Реже преследуется другая цель – отсрочка или рассрочка платежа, что в конечном счете (учитывая, что отсрочка или рассрочка платежа фактически является кредитом, предоставленным бесплатно или на льготных условиях) косвенно также приводит к сокращению налоговых обязательств налогоплательщика.

Однако по механизму своего действия налоговые льготы имеют существенные различия.

В зависимости от того, на изменение какого элемента структуры налога – предмета (объекта) налогообложения, налоговой базы или окладной суммы направлены льготы, они могут быть разделены на три группы:

– изъятия;
– скидки;
– освобождения (схема I-14).

Схема I-14

Изъятия – это налоговая льгота, направленная на выведение

из-под налогообложения отдельных предметов (объектов) налогообложения. В отношении налогов на прибыль и доходы изъятия выражаются в том, что прибыль или доход, полученный плательщиком от определенных видов деятельности, изымается из состава налогооблагаемой прибыли (дохода), т. е. не подлежит налогообложению.

Закон о налоге на прибыль предприятий и организаций 1991 г. предусматривал значительное число изъятий. Например, не подлежала налогообложению прибыль от производства продуктов детского питания, от производства технических средств профилактики инвалидности и реабилитации инвалидов и др. Налоговый кодекс Российской Федерации резко сократил число изъятий (гл. 25 «Налог на прибыль организаций»).

Изъятия предусмотрены при обложении доходов физических лиц. Так, в виде поощрения не подлежат налогообложению суммы международных, иностранных или российских премий за выдающиеся достижения; в силу экстраординарности налог не взимается с сумм единовременной материальной помощи пострадавшим от стихийных бедствий и др. (ст. 217 НК РФ).

Для налогов на имущество изъятия выражаются в освобождении от налогообложения отдельных видов имущества.

Косвенные налоги также используют этот вид льгот. Согласно ст. 149 НК РФ от налогообложения освобождаются, например, операции по страхованию и перестрахованию, банковские операции, за исключением операций по инкассации, и др.

Изъятия могут быть постоянными или предоставляться на ограниченный срок. Например, Закон о налоге на прибыль предприятий и организаций предусматривал освобождение от налогообложения прибыли, полученной от вновь созданного производства (за исключением производств, созданных в рамках торговой, снабженческо-сбытовой и посреднической деятельности организаций), на период его окупаемости, но не свыше трех лет (п. 6 ст. 6).

Изъятия могут предоставляться как всем плательщикам налога, так и отдельной их категории. В соответствии со ст. 4 Закона РФ «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения» налог не взимался со стоимости жилых домов и транспортных средств, переходящих в порядке наследования инвалидам I и II групп.

Скидки – это льготы, которые направлены на сокращение налоговой базы. В налогах на прибыль и доходы скидки связаны с расходами налогоплательщика. Иными словами, плательщик имеет право уменьшить прибыль, подлежащую налогообложению, на сумму произведенных им расходов на цели, поощряемые

обществом и государством: перечисления в благотворительные фонды, учреждениям образования, здравоохранения, культуры, затраты на природоохранные мероприятия и т. п.

В зависимости от влияния на результаты налогообложения скидки могут быть подразделены на лимитированные (размер скидок ограничен прямо или косвенно) и нелимитированные (налоговая база может быть уменьшена на всю сумму расходов налогоплательщика).

Как и изъятия, в зависимости от отсутствия или наличия ограничений по субъектам льготы этой группы могут быть общими, которыми пользуются плательщики независимо от субъективных признаков, и специальными, использование которых позволено лишь определенным категориям субъектов.

Освобождения – это льготы, направленные на уменьшение налоговой ставки или окладной суммы. Окладная сумма (валовый налог) – это результат умножения количества единиц налогообложения, входящих в налоговую базу, на ставку (ставки) налога. В налогах, размер которых определяется раскладкой между налогоплательщиками общей суммы, намеченной к поступлению (раскладочные налоги), окладная сумма существует как заранее определенная величина.

Освобождения – это прямое сокращение налогового обязательства налогоплательщика. Выгода здесь предоставляется непосредственно в отличие от выгод, предоставляемых изъятиями и скидками, которые сокращают окладную сумму косвенно. Освобождения, более чем другие виды льгот, способны учитывать имущественное положение налогоплательщика.

Если от льгот первых двух видов большую выгоду получает плательщик, доходы которого облагаются по высокой ставке, то одинаковое в количественном выражении освобождение сохраняет бóльшую долю дохода плательщику с низкими доходами.

Пример. Один налогоплательщик имеет годовой доход 50 000 руб., а другой – 100 000 руб. Обоим предоставлено право на скидки в размере 5000 руб. Если при прогрессивном налогообложении эти доходы попадают в разные налоговые разряды, то льгота более результативна для второго налогоплательщика. Так, если доходы до 50 000 руб. облагаются по ставке 10 %, а сверх этой суммы – по ставке 20 %, то первый налогоплательщик заплатил бы без учета льготы 5000 руб. (50 000 руб. × 10 %), а второй – 15 000 руб. (50 000 руб. × 10 % + 50 000 руб. × 20 %). Если плательщики применят льготу, то первый заплатит налог в размере 4500 руб. [(50 000 руб. – 5000 руб.) × 10 %], а второй – 14 000 руб. [50 000 руб. × 10 % +

(50 000 руб. – 5000 руб.) × 20 %]. Нетрудно заметить, что одинаковая в количественном отношении льгота экономит первому плательщику 500 руб., а второму – 1000 руб.

Если в таком же размере плательщикам будет предоставлено освобождение от уплаты налога, то у первого плательщика налогового обязательства вообще не возникнет (50 000 руб. × 10 % – 5000 руб. = 0 руб.), а второй должен будет заплатить 10 000 руб. [(50 000 руб. × 10 % + 50 000 руб. × 20 %) – 5000 руб. = 10 000 руб.]. В этом случае первый плательщик экономит 10 % своих доходов, а второй – только 5 %.

Виды освобождения

Освобождения от уплаты налога можно разделить на виды по формам предоставления льготы.

Снижение ставки налога. Например, согласно НК РФ, ставка налога на прибыль может быть понижена законами субъектов Федерации для отдельных категорий налогоплательщиков (ст. 284).

Сокращение окладной суммы (валового налога). Окладная сумма может быть сокращена частично или полностью, на определенное время или бессрочно.

Полное освобождение от уплаты налога на определенный период получило название налоговых каникул.

Освобождение от уплаты налога не следует путать со сложением недоимки, т. е. списанием безнадежных долгов по налогам и сборам, которое проводится в исключительных ситуациях экономического, социального или юридического характера, вызвавших невозможность взыскания налога (ст. 59 НК РФ).

Отсрочка или рассрочка уплаты налога. Отсрочка или рассрочка уплаты налога – это форма изменения срока уплаты налога, установленного законом. Основания, условия и порядок предоставления этих льгот регламентированы ст. 61–64, 68 НК РФ.

Налоговый кредит. Налоговый кредит, так же как и отсрочка или рассрочка уплаты налога, – форма изменения срока уплаты налога. Различия могут состоять в том, что кредит может предоставляться на продолжительный срок. Это, в свою очередь, обуславливает различия в процедурах предоставления этих льгот: отсрочки или рассрочки предоставляются решением уполномоченного органа, а для предоставления налогового кредита может потребоваться заключение договора. За пользование налоговым кредитом обычно взимаются проценты,

как и за предоставление отсрочки или рассрочки. Однако если необходимость получения льготы вызвана причинением лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы, то проценты могут не начисляться.

Инвестиционный налоговый кредит. Эта льгота состоит в предоставлении организациям, инвестирующим средства на проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, техническое перевооружение производства, создание новых технологий, а также выполняющим особо важные заказы по социально-экономическому развитию регионов, права уменьшать свои налоговые выплаты с последующей поэтапной уплатой этих сумм и начисленных процентов.

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется на продолжительный срок. Например, НК РФ предусматривает возможность предоставления этой льготы на срок до пяти лет (ст. 66). В договоре об инвестиционном налоговом кредите определяется вид налога, сумма кредита, срок действия договора, размер процентов, порядок погашения, меры обеспечения выполнения условий договора (залог, поручительство), ответственность сторон.

Целевой налоговый кредит. Целевой налоговый кредит – это замена уплаты налога (части налога) в денежном выражении натуральным исполнением. Вместо внесения в бюджет денежной суммы налогоплательщик в счет уплаты налога поставляет в пользу бюджетных организаций или учреждений свою продукцию, оказывает им услуги, проводит работы. Это довольно редкий вид льготы.

Предоставление такой льготы предусматривалось Законом РФ от 20 декабря 1991 г. № 2071-I «Об инвестиционном налоговом кредите» (ст. 11–14). Согласно закону льгота предоставлялась налогоплательщику местными органами власти в пределах суммы налога, зачисляемой в местные бюджеты, в случае выполнения им особо важного заказа по социально-экономическому развитию территории или предоставления особо важных услуг населению данной территории.

Если плательщик желал получить такую льготу, он заключал налоговое соглашение с местной администрацией. Это соглашение впоследствии подлежало утверждению местным органом власти при рассмотрении соответствующего бюджета.

В случае нарушения предприятием налогового соглашения вся сумма, причитавшаяся к уплате в бюджет при отсутствии такого соглашения, а также 25 % этой суммы в виде штрафа взыскивались с него в соответствующий местный бюджет.

Решение об этом принималось администрацией, заключившей соглашение. Решение могло быть обжаловано предприятием в судебном порядке.

Такое натуральное налогообложение свойственно кризисным этапам экономического развития, сопровождаемым снижением платежеспособности, увеличением взаимной задолженности участников рынка и государства и др.

Налоговый кодекс Российской Федерации установил, что налоги можно уплачивать только в денежной форме – наличной или безналичной (ст. 58 НК РФ).

Возможность предоставления целевого налогового кредита кодексом не предусмотрена. Но есть «двоюродная сестра» этой льготы: сумма налога сокращается на сумму понесенных налогоплательщиком затрат, но не тех, что непосредственно обращены в пользу публичных организаций и, по сути, заменяют уплату налога, а тех, что использованы на нужды самого производства. Однако без льготирования этих затрат само производство могло бы и не состояться. Можно сказать, что налоговая льгота в таком случае заменяет бюджетные дотации. Так, ст. 343.1 НК РФ предусмотрела право налогоплательщиков, ведущих добычу угля, уменьшить сумму налога на издержки по обеспечению безопасных условий и охране труда.

Подобные льготы предоставляются и в связи со сложными условиями добычи нефти (ст. 343.2 НК РФ).

Возврат ранее уплаченного налога (части налога). Эта разновидность освобождения имеет также название налоговой амнистии (термин «налоговая амнистия» применяется и в связи с освобождением налогоплательщика от финансовых санкций).

Пример налоговой амнистии – льгота, предусмотренная ст. 165, 176 НК РФ (гл. 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ) при вывозе с территории Российской Федерации товаров, приобретенных с уплатой налога на добавленную стоимость, сумма налога возвращается предприятиям-экспортерам.

Зачет ранее уплаченного налога. Эта разновидность освобождения широко используется в целях избежания двойного налогообложения (так называемый кредит для иностранных налогов). Сумма налога на прибыль, уплаченная российским предприятием за рубежом в соответствии с законодательством других стран, засчитывается при уплате налога в Российской Федерации. При этом размер засчитываемой суммы не может превышать суммы налога на прибыль, подлежащей уплате в Российской Федерации по прибыли, полученной за границей.

Иногда в уплату одного налога может засчитываться другой.

Например, п. 4 ст. 5 Закона РФ «О налоге с имущества,

переходящего в порядке наследования или дарения» предусматривал, что сумма исчисленного налога на имущество, переходящее в собственность граждан в порядке наследования, в случае наличия в составе этого имущества жилых домов (квартир), дач и садовых домиков в садоводческих товариществах, уменьшается на сумму налога на имущество физических лиц, подлежащую уплате этими лицами за названные объекты.

Сумма налога на имущество физических лиц рассчитывается налоговыми органами.

4.9. Порядок исчисления налога

4.9.1. Лица, исчисляющие налог

Обязанность исчислить сумму налога может быть возложена на налогоплательщика, налоговый орган или на третье лицо (налогового агента) (схема I-15).

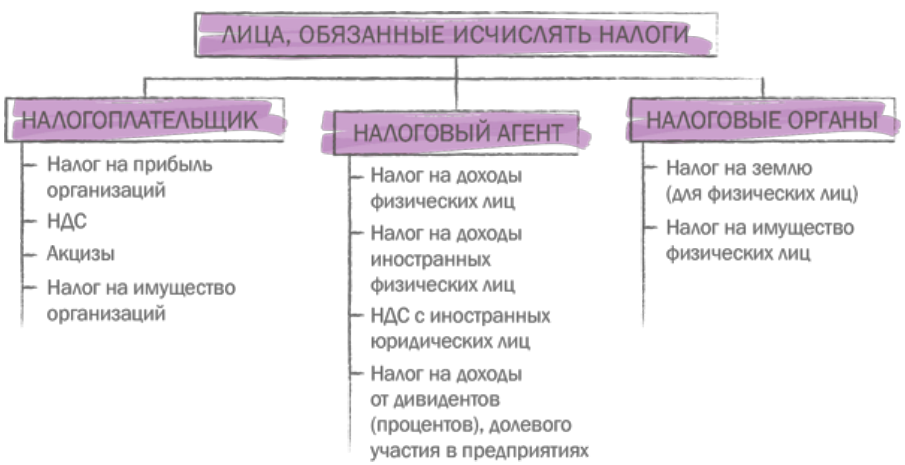

ЛИЦА, ОБЯЗАННЫЕ ИСЧИСЛЯТЬ НАЛОГИ
НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИК
Налог на прибыль организаций
НДС
Акцизы
Налог на имущество организаций
НАЛОГОВЫЙ АГЕНТ
Налог на доходы физических лиц
Налог на доходы иностранных физических лиц
НДС с иностранных юридических лиц
Налог на доходы от дивидентов (процентов), долевого участия в предприятиях
НАЛОГОВЫЕ ОРГАНЫ
Налог на землю (для физических лиц)
Налог на имущество физических лиц

Схема I-15

Примером самостоятельного исчисления налога налогоплательщиком является налог на прибыль и организаций: сумма налога определяется плательщиками самостоятельно на основании данных налогового учета.

Сумма налога на *имущество физических лиц рассчитывается налоговыми органами*. Налоговые органы обязаны собрать и обработать сведения, необходимые для налогообложения, составить и к установленному законом сроку вручить гражданам платежные извещения на уплату налога. Необходимые сведения,

например, о принадлежащем налогоплательщикам недвижимом имуществе, налоговые органы получают от иных государственных органов, регистрирующих сделки с таким имуществом. Но и на налогоплательщиков может быть возложена обязанность направлять налоговым органам сведения о принадлежащем им имуществе, ошибочно не отраженном в платежном извещении. Поскольку роль налогоплательщика при данном способе исчисления налога пассивна, закон должен ставить его в более выгодное положение по сравнению с плательщиками налогов, исчисляемых другими способами. Например, срок исковой давности может быть увеличен по требованиям налогоплательщика к бюджету и сокращен – по требованию бюджета к налогоплательщику.

Содержание и порядок направления плательщику налогового уведомления установлены ст. 52 НК РФ.

Обязанность исчислить налог может быть возложена и на налогового агента.

Обязанность исчислить налог может быть возложена и на третье лицо, которое в силу закона обязано быть налоговым агентом. Такую обязанность возлагает, например, НК РФ на работодателей, ведущих выплаты физическим лицам (ст. 226 НК РФ).

На налоговых агентах лежит ответственность за правильное и своевременное исчисление, удержание и перечисление налога в бюджет.

Правоотношения по уплате налогов, самостоятельно рассчитываемых налогоплательщиками (иногда такие налоги называют неокладными), возникают при наступлении условий, с которыми закон связывает обязанности уплатить налог: 1) наличие объекта обложения; 2) наступление сроков представления декларации (расчета) и уплаты налога.

В так называемых окладных налогах, рассчитываемых налоговыми органами, к первым двум условиям возникновения обязательства уплаты налога добавляется третье: издание и вручение налогоплательщику налоговым органом документа (счет, извещение), устанавливающего размер налогового оклада. НК РФ устанавливает, что в случаях, когда налоговую базу рассчитывает налоговый орган, обязанность уплаты налога возникает не ранее даты получения налогового уведомления (п. 4 ст. 57 НК РФ).

Необходимо учитывать, что издание такого документа рассматривается как процедурный момент и не он служит исходной точкой в определении обязанностей

налогоплательщика. Лишь совокупность трех условий порождает соответствующую обязанность. При этом роль условий возникновения налоговых обязательств неодинакова. При отсутствии объекта налогообложения до наступления срока уплаты налога извещение налогового органа не подлежит исполнению. Однако при отсутствии извещения, но при наличии первых двух условий обязанность налогоплательщика заплатить налог сохраняется в течение срока исковой давности.

Все три условия необязательно должны присутствовать одновременно.

4.9.2. Методы исчисления налога

Исчислять налог можно по-разному. Наиболее простая схема предусматривает обложение налоговой базы по частям. Например, каждая выплата предприятия в пользу физического лица может быть обложена налогом отдельно, без учета доходов, полученных ранее. Это – *некумулятивный метод исчисления налога.* Он не требует ведения сложного учета доходов налогоплательщика и причитающихся ему льгот субъектами – источниками выплат, но создает значительные неудобства налогоплательщику, поскольку по результатам года требуется, если применяется прогрессивная система налогообложения, сложный пересчет доходов, в результате чего может возникнуть необходимость доплаты крупной суммы налога. Этот метод не обеспечивает должной равномерности поступления средств в бюджет.

ПОКАЗАТЕЛЬ	ЯНВАРЬ	ФЕВРАЛЬ	МАРТ	АПРЕЛЬ	...
Доход за месяц	4000	5000	3000	4000	
Доход за период	4000	9000	12 000	16 000	
Льготы за месяц	1000	1000	1000	1000	
Льготы за период	1000	2000	3000	4000	
Налогооблагаемый доход за период	3000	7000	9000	12 000	
Налог за период	300	900	1300	2100	
Ранее уплаченный налог	0	300	900	1300	
Взнос в бюджет	300	600	400	800	

Таблица 4.1
Кумулятивная система исчисления налога

Широкое применение получил *метод исчисления налога нарастающим итогом (кумулятивный метод)*. Задача этого метода – определять сумму дохода, полученную на конкретную дату года, а также общую сумму льгот, право на которые имеет налогоплательщик к этому сроку. Такой метод применяется и в Российской Федерации. Бухгалтерия предприятия – источника выплат на каждый момент выплаты дохода определяет общую сумму выплат конкретному налогоплательщику с начала года. С общей суммы дохода с учетом суммы скидок, рассчитанной также с нарастающим итогом, исчисляют налог. При уплате сумму расчетного налога уменьшают на сумму налога, удержанного с этого дохода ранее (таблица 4.1).

Шкала налогообложения (условная): до 5000 ед. – 10 %, от 5 до 10 000 ед. – 20 %, свыше 10 000 ед. – 30 %.

Таким образом, налогоплательщик, получающий доход только из одного источника, к концу года освобожден от обязанности пересчета дохода и дополнительных платежей налога. Однако этот порядок требует точного учета субъектом – источником выплат доходов работников и удержанных налогов.

Сочетание кумулятивного и некумулятивного методов применяется в случае, если плательщик получает доходы из нескольких источников и нет возможности регулярного подсчета его совокупного дохода.

4.10. Способы, сроки и порядок уплаты налога

Существует три основных способа уплаты налога:
– уплата налога по декларации;
– уплата налога у источника дохода;
– кадастровый способ уплаты налога.

4.10.1. Уплата налога по декларации

Уплата налога по декларации предполагает, что налогоплательщик обязан представить в установленный срок в налоговый орган официальное заявление о своих налоговых обязательствах. В декларации указываются сведения о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога, а также другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога.

Формы налоговых деклараций обычно разрабатываются и утверждаются налоговым или финансовым ведомством. В Российской Федерации это обязанность Федеральной налоговой

службы Российской Федерации.

На основе декларации налоговый орган рассчитывает налог и вручает налогоплательщику извещение о его уплате. Такую роль может выполнять декларация, например, при уплате налога на доходы физических лиц.

Однако в большинстве случаев подача декларации служит исключительно отчетным действием, смысл которого состоит в том, чтобы зафиксировать сумму налога, исчисленного плательщиком самостоятельно. В дальнейшем при проведении налоговых проверок данные декларации сравниваются с контрольными цифрами. Расхождения этих данных служат основанием либо для возврата излишне уплаченных сумм налога, либо для взыскания недоимок, пеней и иных предусмотренных законом санкций. При подаче такой декларации плательщик не ожидает вручения ему налоговым органом извещения об уплате налога, а уплачивает налог самостоятельно в установленный срок.

Примером может служить декларация (расчет налога), подаваемая плательщиками налога на прибыль предприятий и организаций. Согласно ст. 289 НК РФ налогоплательщики обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периодов представлять в налоговые органы налоговые декларации.

Суммы налога на прибыль, исчисленные самими плательщиками, вносятся ими в бюджет не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций (ст. 287 НК РФ).

С целью приблизить момент уплаты налога к моменту получения дохода устанавливают обязанность уплаты промежуточных (авансовых) взносов налога. Как правило, размер авансового платежа устанавливается исходя из суммы налога, уплаченного за предшествующий период. Например, организации уплачивают ежемесячные авансовые платежи налога на прибыль в размере одной третьей части суммы налога, уплаченной за предшествующий квартал (ст. 286 НК РФ).

Размеры авансовых платежей могут определяться и на основе суммы налога, предполагаемой налогоплательщиком. Таким образом, например, рассчитывают сумму налога на доходы физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью: расчет сумм авансовых платежей на текущий налоговый период проводится налоговым органом на основании суммы предполагаемого дохода, указанного в налоговой декларации (п. 8 ст. 227 НК РФ).

По окончании отчетного периода проводится расчет фактической суммы налога. Авансовые платежи засчитываются в

уплату этой суммы. Недостающая сумма доплачивается, излишне уплаченная – возвращается или засчитывается в счет предстоящих платежей по налогу.

Налогоплательщику всегда выгодно предположить меньший доход, чем он собирается получить в действительности. Этим он сохраняет деньги в обороте и получает дополнительный доход. В условиях инфляции выгода возникает и из-за того, что в более отдаленные сроки налог уплачивается уже «облегченными» деньгами.

Закон РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» устанавливал определенные правила для аналогичной ситуации: разница между суммой, подлежащей внесению в бюджет, рассчитанной на основе фактически полученной прибыли, и авансовыми взносами налога рассматривалась как краткосрочный кредит, полученный плательщиком из бюджета. За пользование этим кредитом плательщик был обязан уплатить проценты, установленные Центральным Банком Российской Федерации (абзац третий п. 2 ст. 8).

В случае переплаты авансовых платежей налога на прибыль возвращаемая сумма также индексировалась. При этом возвращаемая из бюджета сумма не могла быть больше суммы авансовых взносов, уплаченных предприятием.

4.10.2. Уплата налога у источника дохода

В отличие от уплаты налога по декларации, где моменту уплаты налога предшествует момент получения дохода, при уплате налога у источника дохода последовательность взимания налога меняется. Налогоплательщик получает часть дохода за вычетом налога, рассчитанного и удержанного бухгалтерией предприятия или предпринимателем, производящим выплату. Для налогоплательщика этот способ уплаты налога представляется как автоматическое удержание, безналичный способ. Налоги, удержанные таким способом, называют также авансовыми налогами, так как налогоплательщик авансирует государство, уплачивая налог раньше получения дохода.

4.10.3. Кадастровый способ уплаты налога

Кадастр – это реестр, который устанавливает перечень типичных объектов (земель, доходов и т. п.), классифицируемых по внешним признакам, и определяет среднюю доходность объекта обложения.

В основу построения кадастра может быть положена какая-либо характеристика соответствующего объекта. Например, при построении земельного кадастра – вид земли (пашня, пастбища, леса и др.). Такой **кадастр называется парцеллярным**.

Другой вариант – когда за основу классификации берется какое-либо юридическое основание, например собственность лица на определенное имущество. Такой **кадастр называется реальным**. Так, реальный земельный кадастр отражает доходность земли, принадлежащей налогоплательщику, в целом, а не отдельных ее частей.

Другое деление кадастров на виды приводится в зависимость от объектов налогообложения. Выделяют домовый, земельный, промысловый и другие кадастры.

При взимании подушного (равного) налога роль кадастра выполняет список населения определенной территории.

В связи с изменением физического состояния имущества и его стоимости производится периодическое уточнение (актуализация) кадастра.

Особенность уплаты налога кадастровым способом состоит в том, что, поскольку имущество облагается на основе внешних признаков его предполагаемой доходности, момент уплаты налога никак не связан с моментом получения дохода. Поэтому для уплаты таких налогов устанавливаются фиксированные сроки их взноса. Например, земельный налог уплачивается в сроки, установленные нормативными правовыми актами представительных образований, но не ранее 1 ноября года, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 397 НК РФ).

4.10.4. Сроки уплаты налога

Существенным элементом юридического состава налога признаются сроки уплаты налога. Они устанавливаются законом применительно к каждому налогу и сбору.

Срок уплаты налога может определяться календарной датой. Например, организации уплачивают налог на прибыль не позднее 30-го числа месяца, следующего за окончанием квартала. Таким способом определяются сроки уплаты регулярных налогов.

Сроки уплаты разовых налогов определяются истечением времени со дня события, которое обусловливает обязанность уплатить налог. Этот период может исчисляться годами, кварталами, месяцами, декадами, неделями или днями.

Так, налог на имущество, переходящее в порядке наследования (ныне в России не взимаемый), должен был уплачиваться до истечения трех месяцев с момента оформления

принятия наследства.

Этот же способ может применяться и для установления сроков уплаты регулярных налогов. К примеру, предприятия винно-водочной промышленности до введения НК РФ уплачивали акциз не позднее трех дней с даты реализации алкогольной продукции.

Наконец, уплата налога может быть приурочена к какому-либо событию или действию. Так, государственная пошлина уплачивается до подачи в суд искового заявления.

Налогоплательщик должен самостоятельно уплатить налог в срок, но вправе исполнить обязанность уплаты налога досрочно. В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок, невнесенная сумма считается недоимкой, подлежащей взысканию в установленном законом порядке.

4.10.5. Порядок уплаты налога

Порядок уплаты налога – технические приемы внесения налогоплательщиком или фискальным агентом суммы налога в соответствующий бюджет (фонд).

Этот элемент юридического состава налога предполагает определение следующих положений:

– Направление платежа, т. е. определение бюджета или внебюджетного фонда, в который уплачивается налог.

– Средства уплаты налога. Как правило, налог уплачивается в национальной валюте. Налоговый кодекс Российской Федерации установил, что обязанность уплаты налога исполняется в валюте Российской Федерации, если иное не установлено кодексом (п. 5 ст. 45 НК РФ).

– Механизм платежа. Вопрос о механизме платежа (в безналичной или наличной форме, в кассу сборщика налога или на бюджетный счет через банк плательщика), как правило, решается в законе, определяющем общие условия налогообложения. Однако при уплате некоторых платежей, например таможенных пошлин, может устанавливаться особый механизм уплаты (внесение на депозит причитающихся сумм, обеспечение уплаты залогом товаров и транспортных средств, гарантия третьего лица).

Одна из разновидностей механизма платежа – приобретение марок акцизного сбора.

В целях обеспечения полноты сбора акцизов и предотвращения нелегального ввоза и декларирования подакцизных товаров законодательством может быть установлен

авансовый порядок взимания акцизов в форме продажи марок акцизного сбора установленного образца. Марки приобретаются импортерами до момента ввоза товаров на территорию страны, т. е. авансом. Реализация товаров, подлежащих маркировке, без наличия на них марок акцизного сбора запрещена.

Множество форм внесения платежей предусматривал Закон РФ от 3 марта 1995 г. № 27-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации “О недрах”» (с изм. и доп.)[{109}].

Так, платежи за право пользования недрами могли взиматься не только в денежной, но и в натуральной форме. В уплату могла быть засчитана часть объема добытого минерального сырья или иной производимой пользователем продукции. Сумма платежей могла быть погашена выполнением плательщиком определенных работ или предоставления услуг. Кроме того, платеж мог быть внесен выделением государству определенной доли в уставном фонде создаваемого горного предприятия.

Закон устанавливал ряд ограничений по реализации указанных возможностей:

– Особенности контроля за уплатой налога. Хотя вопросы налогового контроля – предмет специальных законов о налоговой службе, в ряде случаев специфические моменты контроля могут рассматриваться и в законах о конкретных налогах. Так, Закон РФ «О дорожных фондах в Российской Федерации» определял, что регистрация, перерегистрация или технический осмотр транспортных средств без предъявления квитанции или платежного поручения об уплате налога не проводятся, т. е. органам дорожно-патрульной службы было вменено в обязанность проверять факт уплаты налога.

Контрольные тесты

Выберите правильный или наиболее полный ответ[{110}].

1. Налоговые поступления в федеральном бюджете составляют:

а) 70–80 %;

б) 80–90 %;

в) более 90 %.

2. К неналоговым доходам относятся поступающие в бюджет:

а) штрафы, пени, другие принудительные изъятия;

б) штрафы, пени за налоговые правонарушения;

в) штрафы, конфискации, другие принудительные изъятия

как меры гражданско-правовой, административной и уголовной ответственности.

3. Государственные регалии – это:

а) освобождение от налогообложения за особые заслуги;

б) доходные прерогативы казны;

в) полномочия по сбору доходов (налогов).

4. Сословные представительные учреждения созывались с целью:

а) утверждения государственных расходов;

б) одобрения взимания налогов;

в) одобрения бюджета в целом.

5. Налоги характеризуются следующими признаками:

а) индивидуальная безвозмездность, безвозвратность, обязательность;

б) индивидуальная безвозмездность, безэквивалентность, обязательность;

в) индивидуальная безвозмездность, обязательность, обеспеченность государственным принуждением.

6. Отличительная черта парафискалитетов:

а) принудительный характер взимания;

б) взимание в пользу юридических лиц, не являющихся органами власти или управления;

в) возвратность платежа.

7. Отличительная черта сбора:

а) возмездность платежа;

б) единовременность платежа;

в) возвратность платежа.

8. Различие налогов и пошлин состоит в том, что:

а) пошлинам присуща специальная цель, а налогам – нет;

б) пошлинам присущи специальные интересы (возмездность), а налогам – нет;

в) пошлины устанавливаются в твердой сумме, а налоги могут устанавливаться в процентах налоговой базы.

9. Реальные налоги – это:

а) налоги, учитывающие условную доходность;

б) налоги, учитывающие фактическую доходность;

в) налоги, учитывающие фактические расходы.

10. Налог, твердая сумма которого устанавливается исходя из потребности покрыть определенный расход и доводится до каждого налогоплательщика, называется:

а) раскладочным;

б) закрепленным;

в) целевым.

11. Налог можно отнести к категории местных налогов, если:

а) налог полностью зачисляется в местный бюджет;

б) представительные органы местного самоуправления вправе определять ставку налога и/или льготы;

в) представительные органы местного самоуправления вправе принимать решение о введении налога на своей территории.

12. В отличие от местных налогов федеральные налоги:

а) зачисляются только в федеральный бюджет;

б) устанавливаются федеральным органом государственной власти;

в) вводятся федеральным органом власти.

13. Установление целевых налогов:

а) допускается, если при этом не нарушается принцип стабильности бюджета;

б) допускается, если введение целевого налога обоснованно с конституционных позиций;

в) допускается только на региональном и местном уровнях, если введение целевого налога обоснованно с конституционных позиций.

14. Существо принципа «справедливость по вертикали»:

а) перераспределение дохода установлением повышенных ставок налога;

б) одинаковое налогообложение лиц, получающих одинаковый налогооблагаемый доход;

в) изъятие в виде налога одинаковых долей дохода.

15. Согласно принципу нейтральности налогообложение:

а) должно проводиться способами и в формах, удобных для налогоплательщиков;

б) не должно оказывать разрушающего влияния на рынок;

в) не должно зависеть от гражданства лица, места происхождения капитала и других дискриминационных оснований.

16. В соответствии с Конституцией РФ общие принципы налогообложения и сборов должны быть установлены:

а) федеральным законом РФ;

б) Налоговым кодексом Российской Федерации;

в) федеральным конституционным законом РФ.

17. Основные принципы налогообложения и сборов подлежат применению арбитражными судами и судами общей юрисдикции, если:

а) закреплены в федеральном законодательстве;

б) закреплены в резолютивной части постановлений КС РФ или в законодательстве;

в) закреплены в мотивировочной части постановлений КС РФ или в законодательстве.

18. Как соотносятся понятия «общие принципы налогообложения и сборов» и «основные принципы налогообложения и сборов»?

а) Основные принципы – это часть общих принципов;

б) общие принципы – это часть основных принципов;

в) самостоятельные понятия.

19. Установление основных принципов налогообложения и сборов относится:

а) к ведению Федерации;

б) к совместному ведению Федерации и субъектов Федерации;

в) к ведению субъектов Федерации.

20. Принцип ограничения специализации налогов и сборов означает, что:

а) целевые налоги недопустимы;

б) целевые налоги допустимы, если это обусловлено конституционно значимыми целями;

в) целевые налоги допустимы только на местном или региональном, но не на федеральном уровне.

21. Принцип приоритета финансовой цели взимания налогов и сборов означает:

а) установление размеров налогообложения, достаточных для покрытия социально значимых расходов государства;

б) приоритет фискальной функции налогообложения над регулирующей;

в) зависимость прав налогоплательщиков от конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы.

22. Принцип ограничения форм налогового законотворчества предусматривает:

а) запрет на установление налогов иначе, чем актами органов представительной власти;

б) запрет делегирования полномочий по установлению налогов;

в) запрет на включение норм налогообложения в законодательство, не посвященное налогообложению как таковому.

23. Принцип равного налогового бремени означает, что:

а) не допускается установление дополнительных, повышенных налогов в зависимости от формы собственности, организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, местонахождения плательщика и иных дискриминационных оснований;

б) необходимо учитывать фактическую способность

налогоплательщика к уплате налога исходя из правовых принципов справедливости и соразмерности;

в) не допускается предоставление индивидуальных и иных льгот и привилегий в уплате налогов, не обоснованных с позиции конституционно значимых целей.

24. Принцип единства налоговой политики предусматривает, что не допускается установление:

а) налогов, нарушающих единство экономического пространства РФ;

б) дополнительных местных налогов, не предусмотренных федеральным законом;

в) дополнительных региональных и местных налогов, не предусмотренных федеральным законом.

25. Принцип разделения налоговых полномочий предусматривает, что:

а) разделяются полномочия по установлению, введению и взиманию налогов и сборов;

б) разделяются полномочия по установлению и введению налогов и сборов, с одной стороны, и взиманию – с другой;

в) полномочия в налоговой сфере распределяются между Федерацией, субъектами Федерации и органами местного самоуправления.

26. В соответствии с Конституцией РФ установление федеральных налогов возможно:

а) только федеральными законами;

б) законами, постановлениями, принятыми Федеральным Собранием РФ;

в) законами, постановлениями, другими актами, принятыми Федеральным Собранием РФ.

27. Условия налогообложения могут быть названы дискриминационными, если они не учитывают:

а) результатов хозяйственной деятельности различных налогоплательщиков;

б) социально-политических особенностей различных налогоплательщиков;

в) организационно-правовой формы юридического лица.

28. Налоговые органы субъектов Федерации:

а) не могут создаваться;

б) могут создаваться без всяких ограничений;

в) могут создаваться исключительно в целях контроля за порядком исчисления и взимания региональных и местных, но не федеральных налогов.

29. Принцип равенства в налоговом праве означает, что государство должно стремиться к тому, чтобы:

а) каждый уплачивал налог в равном размере;

б) при налогообложении максимально учитывалась платежеспособность налогоплательщиков;

в) налоги уплачивались по ставкам, единым для всех налогоплательщиков.

30. Дифференциация условий налогообложения в зависимости от места ведения предпринимательской деятельности (места регистрации) нарушает:

а) принцип равного налогового бремени;

б) принцип равноправия налогоплательщиков;

в) оба названных принципа.

31. Принцип соразмерности налогообложения предусматривает, что:

а) размер налога должен соответствовать экономическим возможностям налогоплательщика;

б) налогообложение не должно парализовать реализацию гражданами своих конституционных прав;

в) налогообложение должно быть соразмерно бюджетным потребностям государства.

32. Налоговые льготы – это:

а) основной элемент юридического состава налога;

б) существенный элемент юридического состава налога;

в) факультативный элемент юридического состава налога.

33. Согласно Закону о дорожных фондах «налог уплачивают лица, реализующие горюче-смазочные материалы». Этой фразой предмет налогообложения:

а) установлен и определен;

б) установлен, но не определен;

в) определен, но не установлен.

34. Лицо, которое несет экономическую тяжесть налогообложения, называют:

а) носитель налога;

б) субъект налога;

в) налогоплательщик.

35. Включение в договоры налоговой оговорки для прямых налогов:

а) допускается в строго установленных законодательством случаях;

б) допускается без ограничений;

в) не допускается.

36. Физические лица признаются резидентами Российской Федерации, если они:

а) граждане Российской Федерации;

б) зарегистрированы в Российской Федерации независимо от

гражданства;

в) прожили на территории Российской Федерации более полугода в календарном году независимо от гражданства и регистрации.

37. Налоговый статус юридического лица может зависеть от:

а) формы собственности;

б) организационно-правовой формы;

в) юридического адреса.

38. В налоге с владельцев автотранспортных средств автомобиль:

а) объект налогообложения;

б) предмет налогообложения;

в) база налогообложения.

39. Установить масштаб налога необходимо для того, чтобы:

а) избрать параметр для измерения предмета налогообложения;

б) количественно выразить налоговую базу;

в) установить связь между объектом и предметом налогообложения.

40. Территориальный принцип налогообложения предусматривает учет:

а) места регистрации налогоплательщика;

б) места фактического пребывания налогоплательщика;

в) местонахождения (регистрации) объекта (предмета) налогообложения.

41. Один и тот же объект налогообложения может облагаться налогом одного вида только один раз за:

а) определенный законодательством период налогообложения;

б) установленный законом о конкретном налоге отчетный период;

в) календарный год.

42. Возрастание рыночной стоимости акций не создает налогооблагаемого дохода до момента их физической реализации по возросшей стоимости. Этот метод учета базы налогообложения называется:

а) кассовый метод;

б) накопительный метод;

в) метод чистого дохода.

43. Отношение налога к налоговой базе определяет:

а) экономическую ставку;

б) фактическую ставку;

в) маржинальную ставку.

44. Владелец таксы и владелец дога уплачивают налог с

владельцев собак в размере (из расчета на одно животное) 1/7 части минимального размера оплаты труда. Такой метод налогообложения называется:

а) равное налогообложение;

б) пропорциональное налогообложение;

в) метод простой прогрессии.

45. Фактическая ставка налога может быть равна маргинальной при:

а) простой поразрядной прогрессии;

б) простой относительной прогрессии;

в) сложной прогрессии.

46. Религиозные организации освобождены от налогообложения прибыли, направленной на ведение уставной деятельности. Эта льгота является:

а) изъятием;

б) скидкой;

в) освобождением.

47. Налоги, суммы которых исчисляются налоговыми органами, называются:

а) окладными;

б) твердыми;

в) раскладочными.

48. Если фискальный агент не удержал своевременно сумму налога, то налогоплательщик:

а) обязан погасить недоимку;

б) обязан погасить недоимку и заплатить пени;

в) не несет никакой обязанности.

49. Необходимости подавать налоговую декларацию нет при:

а) некумулятивной системе исчисления налога;

б) кумулятивной системе исчисления налога;

в) смешанной системе исчисления налога.

50. Обязанность уплачивать авансовые взносы налога устанавливается в том случае, если закон предусматривает способ уплаты налога:

а) по декларации;

б) удержание у источника выплаты;

в) кадастровый.

51. Назовите исключительные функции налога:

а) фискальная и перераспределительная;

б) фискальная и регулирующая;

в) контрольная и стимулирующая.

52. Что служит правовым основанием функций налога?

а) общеобязательность налогообложения;

б) дифференцированность налогообложения;

в) налоговые льготы.

Список рекомендованной литературы

1. Болдырев Г. И. Лекции по финансовой науке. – М.: Финансовое издательство НКФ СССР, 1928.

2. Винницкий Д. В. Налоги и сборы. Понятие. Юридические признаки. Генезис. – М.: Норма, 2002.

3. Все начиналось с десятины: Пер. с нем. / Общ. ред. Б. Е. Ланина. – М.: Прогресс, 1992.

4. Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г. Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учеб. пособие. – М.: ФБК-Пресс, 1998. – С. 181–349.

5. Гриценко В. В. Развитие учений о налогообложении // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Право. 2010. № 1. С. 408–419.

6. Имышкенова Е. А. Налоги и сборы: некоторые вопросы классификации // Налоговед. 2006. № 9. С. 2–5.

7. Козырин А. Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – М.: Манускрипт, 1993. – С. 3–37.

8. Кудряшова Е. В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика: Учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальности «Налоги и налогообложение»/ Под ред. С. О. Шохина. – М: Волтерс Клувер, 2006.

9. Кудряшова Е. В. Правовые аспекты переложения косвенных налогов // Известия высших учебных заведений. Правоведение. 2005. № 2. С. 180–192.

10. Кудряшова Е. В. Соотношение понятий «способ взимания налога» и «техника обложения» на примере косвенных налогов // Налоги. 2006. № 2. С. 7–14.

11. Кулишер И. М. Очерки финансовой науки. Вып. 1. Книгоиздательство «Наука и Школа» (Петроград). 1919. С. 656.

12. Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. – 2-е изд., перераб. и дополн. – М.: Центр ЮрИнфорР, 2006. – С. 448.

13. Кучеров И. В. Теория налогов и сборов. М.: Учебно-консультационный центр «ЮрИнфоР», 2009.

14. Майбуров И. А. Генезис классификации налогов в финансовой науке XVIII–XIX вв. // Налоги и финансовое право. 2008. № 1. С. 280–287.

15. Налоги. Учеб. пособ. / Под ред. Д. Г. Черника. – М.: Финансы и статистика, 1995.

16. Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред.

А. В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1997.

17. Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А. В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1997. (Гл. 1–3. С. 16–115.)

18. Налоги и налогообложение: Учебник / Д. Г. Черник, Л. П. Павлова, В. Г. Князев и др.; Под ред. Д. Г. Черника. – 3-е изд. – М.: МЦФЭР, 2006. – 528 с. (Гл. 1 – С. 3–20; гл. 2 – С. 20–52.)

19. Основы налогового права: Учеб. пособие / Под ред. проф. Н. П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003. – 384 с.

20. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: Учебник для вузов. – М.: Книжный мир, 1993. – С. 56–75.

21. Пепеляев С. Г. О правовом понятии фискальных сборов и порядке их установления // Налоговед. 2004. № 1. С. 2.

22. Пепеляев С. Г., Кудряшова Е. В. О юридической классификации налогов // Налоговый вестник. 2002. № 6. С. 11–16.

23. Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 2001.

24. Русакова И. Г., Кашин В. А., Толкушкин А. В. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие для вузов и др. / Под ред. И. Г. Русаковой, В. А. Кашина. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998.

25. Тимофеева О. Ф. Налоги в рыночной экономике. М., 1993 (гл. 1–6. С. 4–33, 43–51).

26. Тургенев Н. И. Опыт теории налогов // У истоков финансового права. – М.: Статут, 1998. – С. 107–274. – (Серия «Золотые страницы российского финансового права»).

27. Толкушкин А. В. История налогов в России. – М.: Магистра: ИНФРА-М, 2011. – 480 с.

28. Толкушкин А. В. Налоги и налогообложение: Энциклопедический словарь. – М: Юристъ, 2000.

29. Химичева Н. И. Налоговое право: Учебник. – М.: БЕК, 1997.

Раздел II
Налоговые правоотношения

Глава 5
Понятие и общие характеристики налоговых правоотношений

5.1. Понятие «налоговые правоотношения»

Статья 2 НК РФ определяет, что законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в РФ, а также отношения, возникающие в процессе налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Отношения по установлению налогов, т. е. по определению существенных элементов юридического состава тех или иных налогов, возникают между органами законодательной (представительной) и исполнительной власти. Законодательство регулирует вопросы компетенции этих органов при разработке проектов нормативных актов о налогах и сборах, их обсуждении и принятии.

Отношения по установлению и введению налогов возникают также между Федерацией и ее субъектами, органами местного самоуправления. Правовыми актами регулируются вопросы о разграничении полномочий в налоговой сфере, о праве конкретизировать и уточнять условия взимания налогов, вводить или отменять взимание того или иного фискального платежа.

> Налоги – это необходимое условие существования государства.

Стержень налоговых правоотношений составляют отношения по взиманию налогов. Это – самые массовые отношения, поскольку обязанность платить законно установленные налоги и сборы является всеобщей.

Основные участники отношений – налогоплательщики. Благодаря их взносам государственная машина получает «горючее», приводящее в движение весь механизм государственного управления.

Другой обязательный участник налоговых отношений – государство, представленное налоговыми органами.

Налоги – это необходимое условие существования государства. В соответствии с Конституцией РФ государство

выступает выразителем суверенитета народов Российской Федерации, обеспечивает проведение политики демократической, правовой и социальной направленности. Уплата налогов в этом случае удовлетворяет интересы всех членов общества. Поэтому **обязанность платить налоги имеет публично-правовой, а не частно-правовой характер**.

> Платить налоги – публично-правовая обязанность всех членов общества.

Это проявляется в том, что обязанность платить налоги распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства. Это, в свою очередь, определяет безэквивалентность платежа налога, односторонность обязательства и обусловливает использование принуждения как гарантии выполнения обязанности платить налоги. Налоговые правоотношения основаны на властном подчинении одной стороны другой. Налоговым органам, действующим от имени государства, принадлежат властные полномочия, основанные на законе. Границы этих властных полномочий определяются с учетом того, чтобы их реализация не отменяла и не умаляла прав и свобод человека и гражданина{111}. Именно соблюдение этого требования является чертой демократического правового государства и отличает его от предшествовавших ему форм правления и способов осуществления государственной власти.

Налогоплательщик обязан подчиняться требованиям законодательства о налогах и сборах. Налоговые органы контролируют выполнение этой обязанности. Для налогоплательщиков обязательны те требования налоговых органов, которые основаны на законе. В соответствии со ст. 21 НК РФ налогоплательщики имеют право не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам.

Таким образом, *суть позиций участников налоговых отношений состоит не в подчинении налогоплательщиков налоговым органам (субординации), а в подчинении обеих сторон закону*. При этом налоговые органы контролируют выполнение налогоплательщиками требований налогового законодательства и имеют право действовать властно-обязывающим образом. Налогоплательщики имеют право оспаривать законность действий налогового органа в административном или судебном порядке.

Метод регулирования налоговых правоотношения

Природой налоговых правоотношений обусловлен метод их регулирования – *метод властных предписаний*. Он выражается в том, что права и обязанности участников налоговых правоотношений определяются законами и другими актами государственных органов. Конечно, налогоплательщик самостоятельно выбирает вид деятельности, приносящей ему доход, но он не определяет налоговых последствий своего выбора.

> Слово, означающее подвластность лица монарху – «подданный» – имеет финансовую основу: данник тот, кто обязан выплачивать дань.
>
> Однако в современных условиях в качестве «синонима» слову «налогоплательщик» используется другое понятие – «гражданин», не имеющее оттенка личной зависимости.

Для метода властных предписаний характерно преобладание обязываний, а не дозволений (как, например, в гражданском праве) или запретов (как в уголовном праве). Это не исключает наделения налогоплательщиков правами, которые выступают гарантиями соблюдения социальных, экономических и других прав физических и юридических лиц при выполнении ими обязанностей уплаты налогов. Иными словами, права обусловлены обязанностями.

Наряду с властными предписаниями налоговому праву известны и договорные отношения, допускающие некоторую инициативу обязанных субъектов. Однако эта инициатива строго ограничена законом. НК РФ, например, допускает возможность заключения договоров между налогоплательщиками и уполномоченными органами о предоставлении инвестиционного налогового кредита. При этом кодекс ограничивает усмотрение сторон, вводит строгие рамки возможных соглашений (ст. 66–68 НК РФ).

Характеристика налоговых отношений будет неполной, если не указать на право налогоплательщика оспаривать конституционность законодательных установлений. А. С. Пушкин в одном из стихотворений писал: «Я не ропщу о том, что отказали боги мне в сладкой участи оспоривать налоги»{112}. В демократическом правовом государстве налогоплательщик обязан выполнять требования действующего законодательства, но он обладает правом обратиться в органы конституционной

юстиции с требованием проверить соответствие нормы закона о налоге Конституции государства. Право государства облагать граждан налогами нельзя признать безусловным (оно не дано от Бога). Именно конституционные ограничения свободы государства в области налогообложения и возможность налогоплательщиков контролировать соответствие практики налогообложения этим нормам позволяют использовать термин «налогоплательщик» в качестве синонима слову «гражданин».

Особенности налоговых правоотношений в советский период

Такой взгляд на налоговые правоотношения не был присущ налоговому праву советского периода. В условиях тоталитарного режима в налоговом законодательстве принято было видеть прежде всего администрирование, выражение односторонней воли государства. В этих условиях налогоплательщик находился в положении «второсортного» субъекта, а превалировали престиж и гипертрофированный интерес государства и государственного аппарата.

> В налоговых отношениях превалировали обязанности граждан над их правами, признавалась абсолютная свобода государства в определении круга прав, свобод и обязанностей граждан.

Учение о налогах, получившее официальное признание в советский период, можно охарактеризовать как этатистское (государственническое). Этой теории присущ приоритет интересов государства. Потребностями государства объяснялись все процессы, происходящие в налоговом праве. Правовое положение налогоплательщиков зависело от государственной политики. Государство рассматривалось как монополист публичной власти, ничем не связанный в своем одностороннем волеизъявлении. Считали, что в отношениях с гражданами государство выполняет мессианскую роль, выступает «благодетелем», выполняющим общественные функции в порядке одолжения подвластным.

Если попечение об общем благе с этатистской точки зрения обеспечивалось альтруистическими соображениями, гражданско-нравственным поведением власть имущих, то строжайшее выполнение гражданами своих обязанностей обеспечивалось силой закона, армией чиновников, идеологической мощью государства, военным и карательным аппаратом.

В налоговых отношениях превалировали обязанности

граждан над их правами, признавалась абсолютная свобода государства в определении круга прав, свобод и обязанностей граждан, отсутствие границ для вмешательства государства в жизнь индивида. Высказывалось мнение, что «в тех пределах, в каких действия государства обосновываются исключительно целями общего блага, ему нельзя противопоставлять личность как равноправного субъекта права, здесь может идти речь только о правовом нормировании обязанностей»{113}. Поэтому только «самоограничение» государства приводит к законодательному регулированию финансовой деятельности, замене властеотношения государства к гражданам правоотношением.

13

Ольга, вдова Игоря, князя киевского, заживо хоронит послов от древлян после их прибытия на лодке, 945 г.

Конец XV в. Из Радзивиловской летописи

Согласно этатистскому подходу основные права и свободы граждан ни в коем случае не служат гарантиями от вмешательства государства, пределами его нормотворчества, они, скорее, выступают в качестве направлений деятельности законодателя, направлений, в которых та или другая отрасль продвигается затем в большей или меньшей степени в зависимости от текущей политики государства в конкретной сфере. Принцип равенства выступал на деле равенством в

бесправии. Финансово-правовое положение налогоплательщика определялось предписаниями исключительно обязывающими, которым адресат должен был подчиняться.

Таким образом, возможность государства налагать долговые обязательства на граждан, не ограниченная формально, ограничивалась только их платежеспособностью, степенью развития производительных сил.

Подобная теория представляется не более как наукообразным вариантом выражения принципа «добыча – победителю». Подобным принципом руководствовался, например, киевский князь Игорь при обложении древлян. Тогда пределы вмешательства в налоговую сферу были определены угрозой физического уничтожения вмешивающегося. С формальной же стороны пределы никак не определялись, что доказала княгиня Ольга, пришедшая к древлянам с большой дружиной, что, конечно, значительно уменьшало перспективы быть убитой и тем самым увеличивало размер взыскиваемой дани.

14

Ольга приказывает сжечь послов от древлян в бане

Конец XV в. Из Радзивиловской летописи

Обобщая сказанное, надо отметить, что принципы взаимосвязи налогоплательщика и государства, на которых основывалось советское финансовое право, отчасти перешедшие по наследству к российскому праву, следующие.

Во-первых, приоритеты во взаимоотношениях личности и государства по поводу финансов были целиком отданы интересам государства. Сами финансовые отношения были проникнуты

идеями патернализма и государственного монополизма. Личность налогоплательщика рассматривалась как «второсортный» пассивный субъект финансовых правоотношений, адресат властной компетенции.

Во-вторых, поскольку финансовое законодательство выступало лишь средством реализации государственной политики, отличавшейся динамизмом и нестабильностью, объективно за принятием любого финансового закона следовало обилие подзаконных актов, корректирующих, объясняющих особенности его применения, а фактически изменявших закон.

В-третьих, права граждан в области финансовых, в частности налоговых, правоотношений были явно потеснены обязанностями. Публично-правовые права налогоплательщика не находили отражения в законе.

В-четвертых, порядок реализации прав граждан в области финансов, при всей скромности этих прав, базировался на принципе «минимум доверия – максимум контроля».

В-пятых, поскольку правовое регулирование в области финансов было результатом «самоограничения» государства, не существовало юридической ответственности государства перед личностью. Речь можно было вести лишь о недопущении индивидуального произвола чиновников.

В-шестых, порядок выполнения гражданином своих финансовых обязанностей перед государством и ответственность за нарушение финансовых законов были наиболее детально разработанной частью финансового законодательства.

Изучая налоговое право Российской Федерации, необходимо учитывать, что многие его недостатки связаны именно с прежней идеологией. Совершенствование налогового права немыслимо без коренного изменения точки зрения на отношения налогоплательщика и государства.

5.2. Признаки налоговых правоотношений

Какие отношения можно назвать отношениями по установлению, введению и взиманию налогов? Какие проблемы подлежат урегулированию именно налоговым законодательством? На эти вопросы необходимо дать четкие ответы.

Во-первых, правоприменительная практика выявила проблему конкуренции различных отраслей законодательства, так или иначе связанных с налогообложением. Наиболее остро нуждаются в четком разграничении сферы регулирования гражданским и налоговым законодательством.

И налоговые, и гражданско-правовые отношения относятся к отношениям имущественным. Необходимо выделить среди имущественных отношений именно те, которые должны быть урегулированы налоговым законодательством. Эта задача очень непроста и ответственна, так как регулирование налоговым законодательством не свойственных ему отношений может создать угрозу стабильности правовой системы в целом, чревато нарушениями прав и законных интересов граждан и организаций.

Советуем прочитать

Порохов Е. В. Теория налоговых обязательств: Учеб. пособие. – Алматы: Жеті Жаргы, 2001. – 168 с.

В Казахстане сформировалась своя научная школа налогового права. Ученики профессора А. И. Худякова продолжают и развивают те направления исследований, которые он обозначил в своих работах. Теория налогового обязательства – ее корни, обоснование – все подробно и обстоятельно изложено в книге.

Во-вторых, необходимо иметь четкое представление о компетенции контрольных и правоохранительных органов, реализующих свои права в налоговой сфере. Границы реализации прав этих органов очерчены их задачами и функциями. Любые права налоговых органов – проводить проверки, изымать документы, предъявлять иски и т. п. – могут быть реализованы только в пределах выполнения задач налогового органа: контроля за соблюдением законодательства о налогах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджеты налогов и других платежей.

Любому властному органу свойственна тенденция расширять

свои полномочия, распространять их на смежные области. Поэтому понятие «отношения в области налогообложения» может на практике трактоваться бесконечно широко, чему имеются многочисленные примеры.

Определение рассматриваемых понятий – одно из непременных условий конкретизации задач и функций налоговых органов.

Налоговые отношения обязательственны. Суть обязательства состоит в уплате налога: «Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы» (ст. 57 Конституции РФ).

Понятие «обязательство» – традиционно понятие гражданско-правовое. Однако налоговые и гражданские отношения имеют экономическую общность. Налоговое право, как и гражданское, регулирует отношения, связанные с распределением благ. Поэтому налоговое законодательство заимствует цивилистический технико-юридический инструментарий. Это необходимо для создания четкой и стройной системы налогообложения, отвечающей потребностям современного общества. Так достигается строгое определение прав и обязанностей участников налоговых отношений.

Понятие «налоговое обязательство» не подменяет понятия «гражданско-правовое обязательство», а позволяет наиболее точно выразить специфику и экономическое содержание налоговых отношений{114}.

Можно назвать характеристики налогового обязательства, свойственные и гражданско-правовым обязательствам.

Как уже отмечалось, налоговое обязательство признается имущественным и связано с передачей в пользу субъекта публичной власти денежных (как правило) средств.

Налоговое обязательство относительно, т. е. имеет строго определенный состав участников. Платеж налога всегда проводится адресно.

Налоговое обязательство – правоотношение активного типа. Налогоплательщик обязан совершить действие – заплатить налог, а налоговый орган имеет право требовать выполнения этой обязанности.

Налоговое обязательство целенаправленно. Налогоплательщик вносит платежи в пользу государства для формирования ресурсов субъектов публичной власти.

Налоговое обязательство гарантированно. Побуждением к его выполнению выступают санкции, установленные законодательством.

Но у налогового обязательства есть существенные формальные отличия от обязательства гражданско-правового.

Налоговое обязательство предусматривает обязанность совершить определенные действия (представить отчетность, заплатить налог и т. п.). Ему не свойственны требования воздержаться от совершения определенных действий. Поэтому говорят, что налоговому обязательству присуще только положительное содержание{115}.

Налоговое обязательство односторонне. Обязательству заплатить налог не противостоит встречное удовлетворение. Право кредитора (государства) требовать уплаты налога – это властное веление, а не результат договоренности. Эти формальные различия – проявления более глубоких сущностных различий налоговых и гражданско-правовых обязательств (схема II-1).

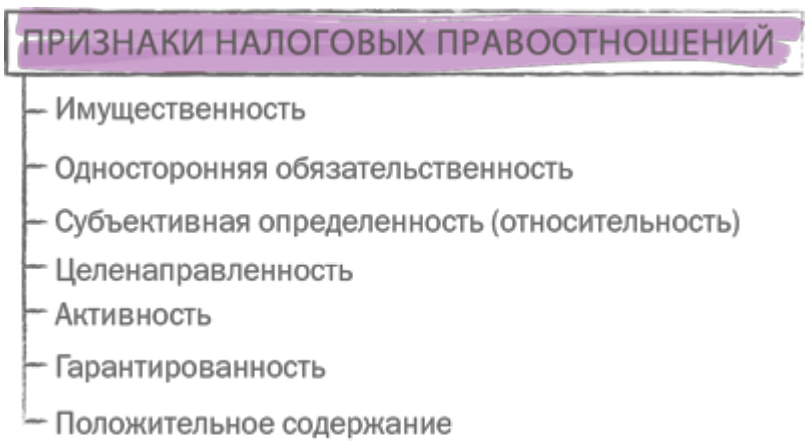


Схема II-1

Глава 6
Объекты налоговых правоотношений

6.1. Экономическая деятельность и налогообложение

В сферу налогового регулирования должны включаться отношения, связанные с возникновением, изменением и прекращением налогового обязательства.

> Закон о налоге не регулирует самих отношений, приводящих к налоговым последствиям.

Возникновение обязательства, в том числе налогового, связывается с определенными юридическими фактами (событиями, действиями, состояниями). Закон о налоге лишь указывает, с каким фактом связаны налоговые последствия, но не регулирует самих отношений, приводящих к налоговым последствиям. В противном случае речь шла бы не о правовом регулировании обязательств уплаты налога, а о регулировании отношений другого рода.

Источником уплаты любого налога выступает доход лица, который является (как правило) результатом его экономической деятельности.

В. В. Витрянский и С. А. Герасименко справедливо отмечают, что «налоговые обязательства субъектов предпринимательской деятельности в большинстве случаев являются прямым следствием именно их предпринимательской деятельности и тем самым воспринимаются как неразрывно с ней связанные»{116}. Поэтому, отмечают авторы, «контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и других обязательных платежей практически невозможен без определенного контроля за предпринимательской деятельностью»{117}. Однако это не означает, что налоговое законодательство изменяет или каким-то иным образом регулирует условия ведения предпринимательской деятельности. Наоборот, налогообложение есть последствие предпринимательства, и задача состоит лишь в правильной гражданско-правовой квалификации действий предпринимателя для точного определения налоговых последствий. Правильно отмечено, что «налоговые отношения складываются в экономической сфере общественной жизни, где в качестве доминирующих прочно закрепились гражданско-правовые

отношения»{118}. Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 4 апреля 1996 г. № 9-П отметил, что налогообложение всегда служит ограничением права собственности. Однако право собственности первично по отношению к праву государства требовать отторжения части собственности в виде налога (п. 5 постановления).

Таким выводом утверждается положение, что вопросы собственности и предпринимательства не относятся к объектам регулирования налоговым правом.

> Вопросы собственности и предпринимательства не относятся к объектам регулирования налоговым правом.

Основы деятельности по извлечению дохода (прибыли) регулируются гражданским, а не налоговым правом. В ст. 2 ГК РФ определено, что предпринимательская деятельность – это систематическая деятельность с целью извлечения прибыли. Понять суть этой деятельности и, следовательно, определить форму, метод извлечения дохода в ходе этой деятельности можно только на основе анализа гражданско-правовых, а не налоговых норм.

Налоговое право не регулирует предпринимательской деятельности, не заставляет зарабатывать, не определяет форм и методов хозяйствования. Оно лишь учитывает итоги деятельности и обязывает предпринимателя «делиться» с государством частью добытого. Но если нет ничего добытого, а хозяйственная деятельность не принесла результатов, налоговое право не наказывает за лень, за промахи, за неудачи.

Эффективность предпринимательской деятельности оказывает прямое влияние на величину поступающих в бюджет налогов. Однако налоговое право исходит из фактической эффективности, учитывает реально полученные результаты и не требует от налогоплательщика приложения усилий для достижения максимального результата.

Если налогоплательщик понес необдуманные расходы, то эти расходы должны полностью приниматься к учету в целях налогообложения, несмотря на то, что достичь того же результата можно было бы и меньшими средствами. Это проблема конкурентоспособности производителей, но не проблема налогового права.

В судебных инстанциях рассматривалось дело о правомерности отнесения затрат на оплату авиаперелета туристов в состав себестоимости услуг туристской организации. Организация оплатила чартерные рейсы по туристским маршрутам, однако полностью заполнить выкупленные самолеты

ей не удалось. Налоговая инспекция посчитала, что общую сумму затрат на оплату таких рейсов необходимо разделить на две части: затраты, которые приходятся на заполненные места, и затраты, приходящиеся на неиспользованные посадочные места. Вторая часть затрат, по мнению налогового органа, не должна уменьшать полученную выручку. С точки зрения инспекции, эти затраты относятся к непроизводственными, так как не принесли дохода.

Ошибка налогового органа состояла в том, что право на включение фактически понесенных затрат в себестоимость продукции ставилось в зависимость от эффективности деятельности компании.

Производственный характер затрат определяется предназначением этих затрат для извлечения дохода, а не результатом деятельности. Транспортные расходы туристской организации относятся к производственным и подлежат включению в состав себестоимости полностью, независимо от того, какого коммерческого успеха удалось достичь.

6.2. Бухгалтерский учет и налогообложение

При отторжении части собственности в виде налога неизбежно встает вопрос об оценке этой собственности, т. е. об определении результатов хозяйствования. Поскольку налог взимается в денежной форме, то и результат предпринимательской деятельности должен найти денежное выражение.

Подходы к определению точных количественных показателей дохода и прибыли содержатся не в налоговом законодательстве, а в законодательстве о бухгалтерских отчетах и балансах. Подсчет экономического потенциала плательщика не может зависеть от целей налогообложения. Это должен быть объективный показатель.

15

НЕИЗВЕСТНЫЙ АВТОР

Портрет Луки Пачоли Ок. 1500 г.

ЛУКА ПАЧОЛИ

Лука Пачоли (1445–1517), итальянский математик, францисканский монах, один из основоположников современных принципов бухгалтерии. Автор трактата о счетах и записях.

Бухгалтерский учет – система измерения, обработки и представления информации о хозяйствующем субъекте. В этой системе регистрируются в денежных единицах все сделки и события, имеющие хотя бы в малой степени финансовое содержание. При этом преследуется цель обеспечить внутренних и внешних потребителей финансовой информацией о хозяйствующем субъекте. На основе этой информации принимаются управленческие решения, связанные с планированием деятельности хозяйствующего субъекта, контролем за его деятельностью и ее оценкой.

Пользователи бухгалтерской информации

Пользователи бухгалтерской информации – это прежде всего собственники предприятия, которые посредством учетных данных определяют результаты своих вложений, их сохранность и др. Управленческий персонал предприятия на основе данных бухгалтерского учета судит о прибыльности предприятия, которая служит основой его инвестиционной привлекательности, и о ликвидности предприятия, т. е. о достаточности платежных средств для погашения долгов в установленные сроки.

Менеджеры на основе этой информации узнают, какие выпускаемые предприятием товары наиболее прибыльны, какова себестоимость каждого вида товара, оправдались ли экономические расчеты и т. п. Поскольку именно эти лица несут ответственность за управление компанией и достижение стоящих перед ней целей, они – основные пользователи бухгалтерской информации.

Внешние пользователи бухгалтерской информации – это главным образом инвесторы и кредиторы хозяйствующего субъекта, как действительные, так и потенциальные. Анализируя финансовые отчеты предприятия, они делают выводы о перспективах компании, о целесообразности инвестирования средств и предоставления кредитов, о возможности вернуть ранее сделанные вложения.

Пользователями бухгалтерской информации являются также лица, которые не имеют непосредственного финансового интереса в хозяйствующем субъекте и которым финансовая информация необходима для широких целей. Речь идет об органах планирования экономики, которые, обобщая экономическую статистику, делают выводы макроэкономического направления – о национальном доходе, валовом продукте, структуре производства и др.

Регулирующие органы отраслевой компетенции на основе бухгалтерской информации судят о соответствии деятельности хозяйствующих субъектов действующим правилам и нормативам. Банки, страховые организации, инвестиционные институты, участники фондового рынка периодически представляют государственным органам отчетность по установленным формам.

Налоговые органы – лишь одни из потребителей учетных данных. Поэтому налоговое право не может претендовать на регулирование бухгалтерского учета. Фискальные цели так или иначе, но исказили бы картину финансового состояния хозяйствующего субъекта. Интересы других пользователей учетной информации были бы нарушены (схема II-2).

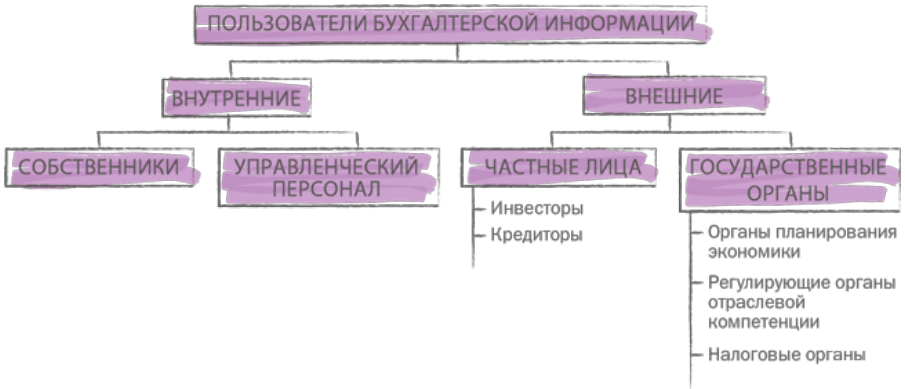


Схема II-2

Излишне требовать и ведения хозяйствующим субъектом отдельного самостоятельного налогового учета по правилам, установленным налоговым законодательством. *Во-первых*, ведение двух параллельных систем учета обошлось бы слишком дорого. *Во-вторых*, принцип равного налогового бремени требует учета при налогообложении фактической платежеспособности лица, которая служит объективным экономическим фактором, зависящим от способов и методов ведения бизнеса, а не от количества систем учета. Бухгалтерский учет развивается в направлении возможно более точного отражения результатов хозяйствования. Налогообложение проводится на основании данных именно бухгалтерского учета.

Ведение налогового учета

Когда говорят о налоговом учете (вернее – об учете в целях налогообложения), то подразумевают интерпретацию данных бухгалтерского учета применительно к задачам налогообложения. Налоговый учет имеет расчетное значение.

Требование о ведении налогоплательщиками налогового учета содержится в гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций». Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета. Статья 313 НК РФ определяет налоговый учет или систему обобщения информации для определения налога на основе данных первичных документов, сгруппированных в порядке, предусмотренном НК РФ. Данные налогового учета должны отражать порядок формирования суммы доходов и расходов, доли расходов, учитываемых в текущем налоговом периоде и в последующих периодах, сумму налоговой задолженности и другие данные. Показатели налогового учета

относятся к налоговой тайне.

Данные налогового учета систематизируются в аналитических регистрах. Они ведутся в специальных формах на бумажных, машинных носителях, в электронном виде.

6.3. Особенности определения налоговых последствий экономической деятельности

Вторжение налогового законодательства в сферу предпринимательства и бухгалтерского учета допустимо лишь постольку, поскольку плательщик, будучи заранее информированным об условиях налогообложения, имеет возможность искусственно исказить результат экономической деятельности с целью сократить налоговые платежи. Цель регулирования в таком случае – воссоздание объективной картины платежеспособности налогоплательщика, установление равнонапряженной налоговой обязанности для всех.

> Налоговое законодательство может возлагать на плательщика бремя доказывания объективности примененной цены.

В этих случаях есть основания подозревать, что результат деятельности занижен искусственно с целью уклонения от налогообложения (например, при реализации продукции по необоснованно низким ценам материнской компанией дочерней с целью сместить центр формирования прибыли из высоконалоговой юрисдикции в низконалоговую).

Налоговое законодательство может возлагать на плательщика бремя доказывания объективности примененной цены. Если предусмотренные законом доказательства плательщиком не представлены, закон исходит из того, что результаты достигнуты. Размер выручки при этом определяется исходя из рыночных цен, т. е. с учетом условий хозяйствования аналогичных субъектов предпринимательства.

Иначе говоря, этот вариант исходит из «презумпции виновности» налогоплательщика (презумпции нерыночности цены в сделках взаимозависимых лиц).

Может быть другой вариант поведения: на налоговые органы может возлагаться обязанность определить сумму дохода, которая могла бы быть получена, действуя стороны в рыночных условиях. Этот вариант реализуется в российском законодательстве (ст. 105.3–105.6 НК РФ). Чтобы исключить субъективизм в расчетах, законодательство устанавливает

специальные методы, последовательность и порядок применения которых строго регламентированы (глава 14.3 «Методы, используемые при определении для целей налогообложения доходов (прибыли, выручки) в сделках, сторонами которых являются взаимозависимые лица» НК РФ). Пока налоговый орган не доказал искусственности цены сделки, указанная сторонами цена признается рыночной. Однако налогоплательщик и самостоятельно может скорректировать эту цену и, следовательно, сумму налога.

Выявление экономического смысла хозяйственных операций

Для целей налогообложения хозяйственные операции должны учитываться в соответствии с их действительным экономическим смыслом. Некоторые налогоплательщики, добиваясь налоговой экономии, могут избрать форму операции, не соответствующую ее существу (например, банк, прикрывая выплату заработной платы своим менеджерам, начисляет им сверхвысокие проценты по специально открытым депозитам).

> Для целей налогообложения хозяйственные операции должны учитываться в соответствии с их действительным экономическим смыслом.

Применение искусственных юридических конструкций для хозяйственных операций, не содержащих признаков противоправности, но не имеющих объяснений неналоговыми причинами, рассматривается как злоупотребление правом. Выявление таких случаев влечет уплату соответствующей недоимки.

Для определения размера недоимки проводится переквалификация операции, исходя из ее подлинного экономического содержания.

При этом сама сделка (или совокупность сделок), послужившая юридической формой для обхода требований налогового законодательства, сохраняется в гражданско-правовом смысле, не признается ничтожной или оспоримой. Иначе говоря, налоговые последствия сделки и ее юридическая судьба разделяются.

Недействительность (в том числе ничтожность) сделки несущественна, если экономический результат сделки фактически достигнут. Поэтому, например, сделки с пороком формы считаются в целях налогообложения действительными. Тоже относится к случаям дефекта правоспособности стороны

сделки, когда сделка совершена лицом, не имеющим полномочий на ее совершение. Налоговые последствия зависят только от экономических последствий фактических действий налогоплательщика.

Ограничение сумм затрат

Типичным примером внесения корректировок в данные бухгалтерского учета может служить налоговым законодательством норм и нормативов включения затрат в себестоимость продукции (работ, услуг), учитываемую при расчете налогооблагаемой прибыли. Например, расходы на организацию представительских мероприятий (деловые встречи с партнерами) учитываются при исчислении балансовой прибыли в размере, одобренном руководителем или собственниками предприятия. Однако при исчислении налогооблагаемой прибыли эти расходы учитываются частично, в размере, не превышающем установленной нормы (ч. 2 ст. 264 НК РФ). Это объясняется возможностью необоснованного завышения этих затрат, влекущего уменьшение прибыли и, следовательно, налога. Проконтролировать такие затраты сложно. Методы контроля в этом случае неизбежно приводили бы к неоправданно глубокому вмешательству в деятельность налогоплательщика. Поэтому установление нормативов – своего рода компромисс между правом налогоплательщика учесть представительские расходы и правом налогового органа контролировать обоснованность таких расходов.

Налоговые формы должны соответствовать процессам развития предпринимательской деятельности.

Ограничение предпринимательской инициативы

Многие авторы справедливо выделяют проблему незаконного ограничения гражданских прав в целях повышения собираемости налогов. В основе такой практики лежит порочная идея, что вполне совершенное налоговое законодательство не исполняется из-за недостатков, присущих законодательству гражданскому, так что последнее нуждается в корректировках. Например, один из прежних руководителей Минфина России заявлял: «Намечается подготовить предложения о внесении изменений в Гражданский кодекс Российской Федерации. Известно, что многие новые виды договоров, которые описаны в Гражданском кодексе Российской Федерации, нарушают логику бухгалтерских правил и не ложатся

на счета бухгалтерского учета. На практике приходится выдумывать какие-то особые ходы, чтобы отразить особенности тех или иных операций по вновь введенным договорам»{119}.

Наша недавняя история знает примеры законодательной реализации подобных идей. Так, Указ Президента РФ от 18 августа 1996 г. № 1212 «О мерах по повышению собираемости налогов и других обязательных платежей и упорядочению наличного и безналичного денежного обращения»{120} ограничивал право сторон договоров комиссии, поручения, агентских договоров самостоятельно определять порядок расчетов и предписывал проводить расчеты способами, максимально открытыми для налогового контроля, хотя и неудобными (или нетипичными) для таких операций. Фактически указ нарушал п. 2 ст. 1 ГК РФ, устанавливающий, что ограничить гражданские права можно только федеральным законом; он исходил из неверной посылки адаптирования хозяйственной жизни к устоявшимся налоговым формам. Напротив, меняться должны формы, приспосабливаясь к процессам развития предпринимательской деятельности.

Приоритет фактического результата деятельности над ее правовой оценкой

Для налогообложения в первую очередь важен результат деятельности, а не способ достижения результата.

> Служба внутренних доходов США предъявила иск о довзыскании налогов к Олдричу Эймсу, занимавшему ранее высокий пост в ЦРУ. В 1994 г. он был осужден к пожизненному заключению за шпионаж в пользу СССР. По мнению истца, шпион задолжал казне более 400 000 долл., поскольку уклонился от налогообложения «гонораров», полученных от иностранной разведки. Этим налоговая служба США провела воспитательную акцию под девизом: «Патриотом можешь ты не быть, но налогоплательщиком – обязан: продал родину – заплати налоги!»
>
> *Газета «Сегодня», 20 октября 1998 г.*

Результат хозяйствования – объективное явление. Налогообложение ориентировано именно на реальный результат, независимо от законности его получения. Во многих странах признано, что криминальные доходы подлежат такому же

налогообложению, что и доходы от легального бизнеса. В Российской Федерации большинство специалистов склоняются к выводу, что при определении объекта налогообложения необходимо исходить из факта приобретения права собственности на доход (имущество). В случае грабежа или кражи преступник не приобретает права собственности на полученное. Кроме того, он и не думает скрывать доходы от налогообложения, а утаивает незаконно добытое от изъятия, уклоняется от наказания за общеуголовное преступление. Следовательно, если деньги или имущество получены в результате совершения преступления (кража, грабеж, мошеннические действия), при котором обвиняемый не приобрел на них права собственности, то объекта налогообложения и вытекающих из него обязанностей у обвиняемого не возникает.

Хрестоматиен пример приговора к тюремному заключению главаря чикагской мафии Аль Капоне. Следствие долгое время не могло доказать его участие в криминальной деятельности, зато удалось выявить доходы, предположительно полученные от этой деятельности и не указанные в налоговой декларации. В результате знаменитый гангстер был осужден за уклонение от уплаты налогов.

Такой же подход применяется и к расходам налогоплательщика. Для налогообложения должно учитываться, во-первых, был ли расход фактически понесен и, во-вторых, понесен ли этот расход в связи с производственной деятельностью.

Проблема включения расходов в состав себестоимости продукции возникает и в тех ситуациях, когда речь идет о признании сделок недействительными. Известен ряд случаев, когда налоговые органы не учитывали в целях налогообложения затраты, понесенные по недействительным сделкам, основываясь лишь на формальном признании их недействительными.

Однако в результате признания сделки недействительной под сомнение ставится лишь основание платежа, но не сам факт платежа. Если же расход понесен в хозяйственных целях (предусмотрен в нормативном акте, определяющем состав затрат, учитываемых при налогообложении), то признание сделки недействительной не влечет никаких налоговых последствий.

Например, сделка субаренды помещений признана недействительной на том основании, что арендатор не имел права сдавать помещение в субаренду. Налоговая инспекция посчитала, что субарендатор незаконно включил в состав себестоимости уплаченные суммы арендной платы по недействительной сделке. На соответствующую сумму была

увеличена налогооблагаемая прибыль, взыскан штраф за занижение прибыли. Такое решение неправомерно.

Признание сделки недействительной не означает оспаривания самого факта расходов, а также их производственного назначения. Даже если в результате произошла реституция, субарендатору возвращены затраченные им средства, то тем совершился самостоятельный факт хозяйственной жизни, который подлежит отдельному отражению в учете (получение внереализационных доходов).

> В результате признания сделки недействительной под сомнение ставится основание платежа, но не факт платежа.

Иное дело, когда речь идет о сделке, прикрывающей другую (т. е. о мнимой сделке). В таком случае поднимается вопрос об основании платежа, о производственном направлении затрат. Его решение существенно для налогообложения.

Другой пример – проблема применения льгот. В ходе проверки налоговым органом было установлено, что малое предприятие, ведущее строительство, применяло льготу по налогу на прибыль, однако не имело соответствующей лицензии. Проверяющие посчитали, что отсутствие лицензии исключает использование льготы. При рассмотрении возникшего спора было определено, что наличие лицензии существенно для рассмотрения вопроса о действительности сделок. На налоговые последствия это обстоятельство влияния не оказывает, поскольку закон связывает право на льготу с самой деятельностью независимо от условий ее проведения{121}.

6.4. Проблемы разграничения налоговых и смежных с ними отношений

Пунктом 3 ст. 2 ГК РФ определено, что к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законом. Эта норма часто используется для того, чтобы обосновать отказ в применении той или иной статьи ГК РФ к урегулированию отношений между налогоплательщиками и налоговыми органами. Однако не все отношения этих субъектов можно отнести к налоговым. Между ними возникают и гражданско-правовые отношения.

Существенное отличие налоговых отношений от гражданских проводится по составу участников: государство как властный субъект – непременный атрибут налоговых отношений. Те отношения, в которых государство не проявляет властной компетенции, не могут быть отнесены к налоговым.

> Государство как властный субъект – непременный участник налоговых отношений.

Нельзя отнести к налоговым отношения по возмещению налогоплательщику вреда, причиненного незаконными решениями и деяниями налоговых органов и их должностных лиц. В таких отношениях государство не проявляет себя как властный субъект. В соответствии со ст. 53 Конституции РФ «каждый имеет право на возмещение государством вреда, причиненного незаконными действиями (или бездействием) органов государственной власти или их должностных лиц».

> Отношения по возмещению ущерба основаны не на властном подчинении, а на равенстве участников.

Возмещение причиненного ущерба – универсальный гражданско-правовой способ защиты нарушенных прав. В связи с этим конкретизация принципа, закрепленного в ст. 53, – основные правила, определяющие порядок, условия и пределы имущественной ответственности за причиненный вред, содержатся в гражданском законодательстве, и в первую очередь – в Гражданском кодексе Российской Федерации.

Советуем прочитать

Леруа М. Социология налога: / Пер. с фр. – М.: Дело

и Сервис, 2006. – 96 с.

Налоги можно изучать, используя различные методы научного познания. Социологический подход поможет правоведу прийти к удивительным выводам и результатам.

Отношения по возмещению ущерба основаны не на властном подчинении, а на равенстве участников. Эти отношения возникают, изменяются и прекращаются по воле налогоплательщика. Как справедливо отметили А. Л. Маковский и С. А. Хохлов, «государство недемократическое (авторитарное, тоталитарное, фашистское и т. п.) всегда стремится к тому, чтобы и в случаях неправомерных действий власти не допустить ответственности перед потерпевшими на равных, т. е. по правилам гражданского законодательства, и либо не отвечать перед ними вообще, либо обусловить такую ответственность целым рядом ограничений (по процедуре, основаниям, размеру, срокам и т. п.). Напротив, демократическое государство, каковым в соответствии с Конституцией (ст. 1) является Российская Федерация, может оставаться в отношениях со своими гражданами и организациями в рамках публичного права (в том числе налогового, таможенного и т. п.) до тех пор, пока оно, его органы и должностные лица действуют правомерно. Имущественные последствия неправомерных действий государства по отношению к своим гражданам и организациям должны рассматриваться по правилам гражданского законодательства, по нормам ГК РФ, за теми изъятиями из этого принципа, которые прямо установлены законом. Иными словами, государство, если оно хочет считаться демократическим, должно отвечать за имущественный вред, неправомерно причиненный им своим «подданным», как равный перед равным, и последнее правило статьи 2 ГК РФ (п. 3) не может эту ответственность исключить»{122}.

В связи с этим представляется необоснованной позиция, занятая Верховным Судом Российской Федерации и Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации, о неприменении ст. 395 ГК РФ в случае незаконного взыскания налогов. Эта статья предусматривает уплату процентов за пользование чужими денежными средствами вследствие их неправомерного удержания, уклонения от их возврата, иной просрочки в их уплате либо неосновательного получения или сбережения за счет другого лица. Высший Арбитражный Суд РФ и Верховный Суд РФ указали, что «в случаях, когда разрешаемый судом спор вытекает

из налоговых или других финансовых и административных правоотношений, следует учитывать, что гражданское законодательство может быть применено к указанным правоотношениям только при условии, что это предусмотрено законодательством.

Поскольку ни гражданским, ни налоговым, ни иным административным законодательством не предусмотрено начисление процентов за пользование чужими денежными средствами на суммы, необоснованно взысканные с юридических и физических лиц в виде экономических (финансовых) санкций налоговыми, таможенными органами, органами ценообразования и другими государственными органами, при удовлетворении требований названных лиц о возврате из соответствующего бюджета этих сумм не подлежат применению нормы, регулирующие ответственность за неисполнение денежного обязательства (статья 395)»{123}.

Уплата процентов – особая мера гражданско-правовой ответственности.

Уплата процентов – это особая мера гражданско-правовой ответственности, имеет компенсационный характер. Потерпевшая сторона может требовать их уплаты вместо доказывания понесенного убытка{124}. Если такая сторона – налогоплательщик, то требование об уплате процентов за необоснованное пользование его средствами адресовано им государству не как властному, а как равному субъекту.

Поскольку это обстоятельство долгое время не признавалось, в НК РФ включены нормы, уточняющие порядок выплаты процентов на суммы излишне взысканных налогов (п. 5 ст. 79 НК РФ).

Пример ситуации, когда потребовалось определить характер отношений с участием государства, – конфликт, возникший о применении ст. 855 ГК РФ, которая устанавливает *очередность списания средств с банковских счетов должника* при их недостаточности для удовлетворения требований всех кредиторов владельца счета. Статьей определено, что списание по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет и внебюджетные фонды, производится в четвертую очередь, после удовлетворения требований ряда других лиц.

Госналогслужба России, Минфин России и Банк России усмотрели противоречие в том, что Законом «Об основах налоговой системы Российской Федерации» установлено, что платежные поручения предприятий на перечисление налогов в бюджет исполняются банками в первоочередном порядке (ст. 15).

При разрешении этого противоречия предпочтение отдано налоговому закону на том основании, что п. 3 ст. 2 ГК РФ установлено, что к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством{125}.

На это письмо Государственная Дума остро отреагировала двумя постановлениями{126}, где, в частности, указала, что ст. 855 ГК РФ регулирует финансовые отношения в части установления очередности списания денежных средств со счетов клиентов банков, и в случае противоречия норм налогового законодательства ст. 855 ГК РФ применяется указанная статья кодекса.

При общей поддержке позиции Государственной Думы необходимо указать на ошибочность аргументации: ст. 855 ГК РФ не регулирует финансовых отношений. Она решает не проблемы взаимоотношений налогоплательщика и государства, а проблемы взаимоотношений кредиторов налогоплательщика. Если между плательщиком налогов и государством существуют отношения неравенства, власти-подчинения, то между государством и иными кредиторами таких отношений нет, они все в одинаковом положении кредиторов должника. Даже если законодатель отдает предпочтение какому-либо одному кредитору, то это обстоятельство не ставит кредиторов в отношения власти-подчинения. Кредиторы остаются независимыми один от другого, не связанными личными, имущественными или административными отношениями.

При таких обстоятельствах следует признать, что ст. 855 ГК РФ не регулирует финансовых отношений, а разрешает имущественные проблемы между равными субъектами, т. е. регулирует гражданские отношения.

Смежными с налоговыми остаются бюджетные отношения. И налоговое, и бюджетное право – подотрасли финансового права. Государство – обязательный участник финансовых отношений – проявляет себя как субъект публичного права. Поэтому разграничение налоговых и бюджетных правоотношений – непростая задача.

Обе эти подотрасли регулируют формирование доходов публичной власти. Налоговое право регулирует отношения по уплате налогов и сборов, а бюджетное – отношения по зачислению средств, поступивших в уплату налогов, на бюджетные счета.

Глава 7
Участники налоговых правоотношений

Основные участники налоговых правоотношений – субъекты хозяйственной деятельности и государственные органы. Права и обязанности составляют основу правового статуса участников налоговых правоотношений и служат основанием для выделения их категорий.

Субъекты хозяйственной деятельности как участники налоговых отношений выступают прежде всего в качестве налогоплательщиков, представителей налогоплательщиков, налоговых агентов. Банки как расчетно-кассовые центры выполняют ряд возложенных на них функций, связанных с налогообложением. Законодательство может налагать отдельные обязанности, связанные с налогообложением, и на другие категории лиц.

Государственные органы как участники налоговых отношений можно подразделить на структуры, реализующие свои основные функции в налоговой сфере (органы Министерства Российской Федерации по налогам и сборам, органы Государственного таможенного комитета Российской Федерации), и структуры, наделенные отдельными полномочиями в налогообложении (финансовые органы, сборщики налогов и сборов).

Правоохранительные органы выполняют функции предупреждения, выявления, пресечения и расследования наиболее опасных нарушений законодательства о налогах и сборах.

Состав участников налоговых правоотношений представлен на схеме II-3.

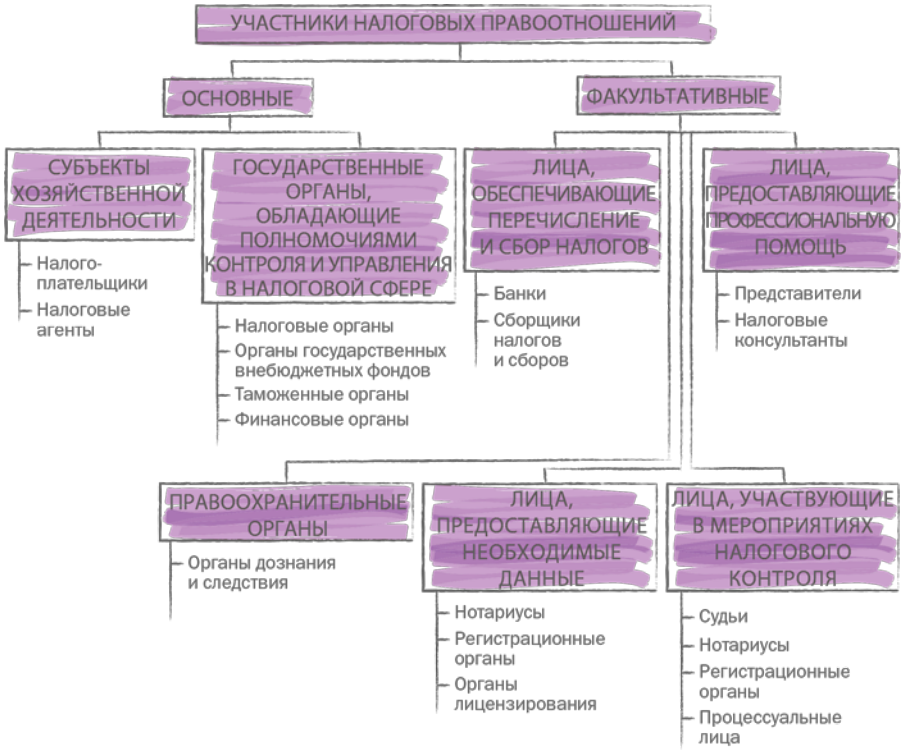


Схема II-3

7.1. Налогоплательщики

Налогоплательщик (субъект налогообложения) – это лицо, на котором лежит юридическая обязанность уплатить налог собственными средствами.

Налогоплательщик – лицо, юридически обязанное уплатить налог собственными средствами.

Налоговый кодекс Российской Федерации устанавливает, что налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с кодексом возложена обязанность уплачивать налоги и сборы (ст. 19 НК РФ). Таким образом, самое общее деление плательщиков на группы – это деление на налогоплательщиков – физических лиц и налогоплательщиков-организации (схема II-4).

Схема II-4

До принятия НК РФ законодательство РФ о налогообложении признавало в качестве налогоплательщиков не только юридических лиц, но и их филиалы, обособленные подразделения, обладающие отдельным банковским счетом, составляющие бухгалтерский баланс, самостоятельно реализующие товары (работы, услуги). Это объяснялось необходимостью обеспечить поступление налогов в региональные и местные бюджеты не только по местонахождению головного офиса организации, но и по месту расположения филиалов и подразделений. Таким образом, одно юридическое лицо оказывалось разделенным на несколько самостоятельных налогоплательщиков. Это влекло установление новых сложных правил, регламентирующих налоговые последствия движения денег и материальных средств между такими налогоплательщиками. В результате законодательство становилось все более казуистичным, не отвечающим потребностям развития экономики.

> Под организациями-налогоплательщиками понимаются юридические лица.

В НК РФ под организациями-*налогоплательщиками понимаются юридические лица*. Порядок распределения налоговых платежей между бюджетами различных территорий, на которых юридическое лицо ведет деятельность через расположенные там филиалы и иные обособленные подразделения, устанавливается применительно к конкретным налогам.

Помимо российских юридических лиц, плательщиками налогов в РФ при определенных обстоятельствах могут быть также иностранные организации: юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью; международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории РФ.

В законодательстве многих стран группа предприятий – самостоятельных юридических лиц, связанных между собой организационно, финансово и технически, может объединяться для консолидации экономических результатов деятельности ее участников и уплаты налога исходя из общей прибыли группы. Это объясняется тем, что, во-первых, в условиях специализации производства итоговый результат может быть получен на стадии реализации готового продукта, а во-вторых, внутри такой группы существует множество вариантов планирования налоговых платежей, поэтому налогообложение отдельных участников группы может оказаться неэффективным.

Еще Федеральный закон от 30 ноября 1995 г. № 190-ФЗ «О финансово-промышленных группах» предусматривал, что участники финансово-промышленной группы, занятые в сфере производства товаров (работ, услуг), могут быть признаны консолидированной группой налогоплательщиков (ст. 13).

Только в 2011 г. подобное положение появилось в НК РФ. Консолидированная группа налогоплательщиков – это их добровольное, на основе договора объединение в целях исчисления и уплаты налога на прибыль исходя из совокупного финансового результата деятельности всех объединившихся в группу. Консолидированная группа не признается самостоятельным налогоплательщиком, все ее участники сохраняют свой налогово-правовой статус. Но один из них выступает ответственным участником, действующим как представитель остальных.

Консолидированную группу налогоплательщиков могут создавать не только юридические, но и физические лица. Например, законодательство США предусматривает право супругов представлять совместную декларацию о доходах. К их общему доходу применяется специальная шкала налогообложения.

НК РФ не предусматривает такого варианта налогообложения в России.

Наличие организационных и родственных связей налогоплательщиков может учитываться в налоговом законодательстве и в ином аспекте. Такие обстоятельства могут оказывать на фактические результаты хозяйственной

деятельности искажающее влияние в целях налоговой минимизации. Поэтому сделки между взаимозависимыми лицами находятся под особым контролем у налоговых органов всех стран. *Взаимозависимыми признаются физические лица и (или) организации*, отношения между которыми могут оказать непосредственное влияние на условия и результаты сделок, экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц. Примеры таких отношений: одно лицо непосредственно или косвенно участвует в имуществе другого лица (организации) и доля такого участия составляет более 25 %; одно физическое лицо подчиняется другому по должностному положению; лица состоят в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого (ст. 105.1 НК РФ).

В ряде случаев лица признаются взаимозависимыми в силу закона. Однако таковыми лица могут быть признаны и решением суда, когда доказано наличие искажающего влияния на налогообложение сложившихся между лицами отношений.

Результаты сделок между взаимозависимыми лицами оцениваются с учетом особых сложных правил, установленных в главах 14.2–14.6 НК РФ. Объем этого правового регулирования настолько широк, специфичен и сложен, что составляет, по сути, автономную область налогово-правовых знаний (контроль в сфере трансфертного ценообразования) и требует особой специализации.

Категории налогоплательщиков

Из общего круга налогоплательщиков – организаций и физических лиц выделяют по различным основаниям отдельные категории. Это выделение вводится, как правило, в целях предоставления налоговых льгот, а также установления различных форм и методов налогообложения. Статья 56 НК РФ устанавливает, что льготы по налогам предоставляются отдельным категориям налогоплательщиков. Нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот, не могут быть индивидуальны.

Критерии выделения категорий налогоплательщиков не произвольны. Они выбираются с учетом принципов равного налогового бремени, всеобщности налогообложения.

Критериями выделения категорий налогоплательщиков могут служить только

экономические основания.

Статья 3 НК РФ устанавливает, что налоги и сборы не могут быть дискриминационными и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

Следовательно, все эти факторы не могут лежать в основе выделения категорий налогоплательщиков. Критериями могут служить лишь экономические основания, учитывающие имущественное состояние налогоплательщика, перспективы его развития, особенности ведения бизнеса и др.

> **«От неравного распределения податей между гражданами рождается ненависть одного класса к другому, отчего происходит и ненависть к самому правительству. Французская революция представляет ужасные примеры того и другого».**
>
> ***(Н. И. Тургенев, 1789–1871, русский экономист.*** *Из книги «Опыт теории налогов» (1867))*

Для *налогоплательщиков – физических лиц* наиболее значимо деление на лиц, имеющих статус предпринимателей, и лиц, не имеющих такого статуса. Законодательство устанавливает различный порядок учета этих налогоплательщиков, ведения ими учета результатов деятельности, расчета налоговых обязательств, составления и представления отчетности.

В *группе налогоплательщиков-организаций* выделяют категории российских и иностранных организаций. Законодательство, учитывая интернациональный характер бизнеса иностранных организаций, ограниченные возможности налогового контроля их деятельности, устанавливает особый порядок подсчета их прибыли и доходов, специфические методы перечисления налогов в бюджет и др.

На выбор форм и методов налогообложения оказывает влияние также вид деятельности налогоплательщика и возможность (или невозможность) организации эффективного налогового контроля в этой сфере. Законодательство выделяет сферы предпринимательской деятельности, в которых затруднен контроль за объемом получаемых доходов. Это, как правило, деятельность по оказанию бытовых услуг, розничная торговля и

некоторые другие виды деятельности с высоким оборотом наличных денег. С юридических лиц и предпринимателей этой категории взимание большинства федеральных, региональных и местных налогов и сборов заменяется единым налогом на вмененный доход. Такой налог исчисляется «схематично». За основу берется условная доходность, определяемая через физические показатели, которые легко проконтролировать. Например, условная доходность предприятия розничной торговли определяется на основе площади торгового зла, а автотранспортного предприятия – по количеству транспортных средств, используемых для перевозки грузов.

Этот, довольно примитивный в своей основе метод налогообложения учитывает народную мудрость: «С паршивой овцы хоть шерсти клок». Его применение весьма обоснованно на раннем этапе развития налоговой системы.

Такой метод налогообложения позволяет выделить особую категорию налогоплательщиков – субъектов единого налога на вмененный доход.

Виды деятельности юридического лица определяют и виды уплачиваемых налогов. Как правило, это объясняется экономическими особенностями специфической деятельности, необходимостью особого регулирования рынка, изъятия сверх доходов, получаемых от эксплуатации природных ресурсов, а иногда и человеческих слабостей, и т. д. Так, законодатель может требовать от предприятий игорного бизнеса уплаты налога на игорный бизнес; от предприятий сырьевых отраслей уплаты специфичных для них налогов на пользование недрами, на воспроизводство минерально-сырьевой базы, на дополнительный доход от добычи углеводородов; экспортеры и импортеры уплачивают таможенные пошлины и сборы.

Предприятия отдельных отраслей могут создавать самостоятельную категорию налогоплательщиков в тех случаях, когда есть основания говорить о существенных отличиях форм и методов налогообложения. Так, у предприятий сырьевых отраслей значительная доля доходов изымается в виде рентных налогов, учитывающих объективные факторы хозяйствования, не зависящие от самого налогоплательщика: более богатое месторождение, удобное месторасположение объекта добычи и др.

Сельскохозяйственные товаропроизводители уплачивают единый сельскохозяйственный налог, построенный с учетом особенностей их деятельности (гл. 26.1 НК РФ «Система налогообложения для сельскохозяйственных производителей (единый сельскохозяйственный налог)».

7.1.1. Основные права и обязанности налогоплательщиков

Основой правового статуса налогоплательщика признана конституционная обязанность платить налоги и сборы: «Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы» (ст. 57 Конституции РФ). Все остальные установленные законами обязанности налогоплательщика так или иначе направлены на то, чтобы обеспечить неукоснительное, правильное и своевременное выполнение этой основной обязанности. Установленные законами права налогоплательщиков имеют целью поддержание баланса прав и интересов в их взаимоотношениях с налоговыми органами.

Основные права и обязанности едины для всех налогоплательщиков независимо от их групп, категорий и т. п. Законодательством о конкретных налогах эти права и обязанности конкретизируются, уточняется их содержание применительно к отдельным группам и категориям налогоплательщиков.

> Основные права и обязанности едины для всех налогоплательщиков независимо от их групп и категорий.

В широком смысле *права плательщиков налогов и сборов* – это права на реализацию в законодательстве основных (конституционных) принципов налогообложения. Права налогоплательщиков соблюдаются, если законодательство принимается и исполняется с учетом принципов равного налогового бремени, равноправия, соразмерности и др.

Однако под правами налогоплательщиков понимают также конкретные правила взаимоотношений налогоплательщиков с налоговыми органами, имеющие целью гарантировать соблюдение гражданских, экономических, социальных прав и интересов граждан в налоговых отношениях. Если конституционные принципы налогообложения и сборов применяются, как правило, опосредованно, то нормы, закрепляющие права налогоплательщиков, действуют непосредственно, прямо. Они служат выражением общих принципов в их повседневном виде.

> Налогоплательщики имеют право на полную и точную информацию о налоговом законодательстве, о предоставляемых им законами правах и налагаемых обязанностях.

Права налогоплательщиков – это гарантии правильной, точной реализации налогового законодательства. Поэтому в ряде стран права налогоплательщиков подняты на особую высоту. Так, во Франции, Канаде, США приняты декларации прав налогоплательщиков, в обобщенном виде перечисляющие и раскрывающие важнейшие правила взаимоотношений плательщиков налогов и налоговых органов{127}.

Можно выделить следующие основные права налогоплательщиков (схема II-5).

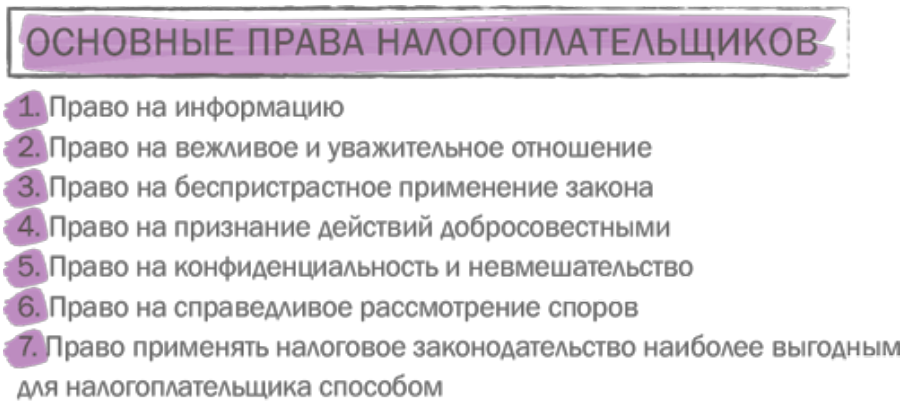

ОСНОВНЫЕ ПРАВА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ
1. Право на информацию
2. Право на вежливое и уважительное отношение
3. Право на беспристрастное применение закона
4. Право на признание действий добросовестными
5. Право на конфиденциальность и невмешательство
6. Право на справедливое рассмотрение споров
7. Право применять налоговое законодательство наиболее выгодным для налогоплательщика способом

Схема II-5

Право на информацию. Налогоплательщики имеют право на полную и точную информацию о налоговом законодательстве, о предоставляемых им законами правах и налагаемых обязанностях.

Налоговый кодекс Российской Федерации в этом отношении выделяет право налогоплательщика на получение текущей информации о законодательстве и право на получение разъяснений по конкретным вопросам, возникающим в практике налогообложения (схема II-6).

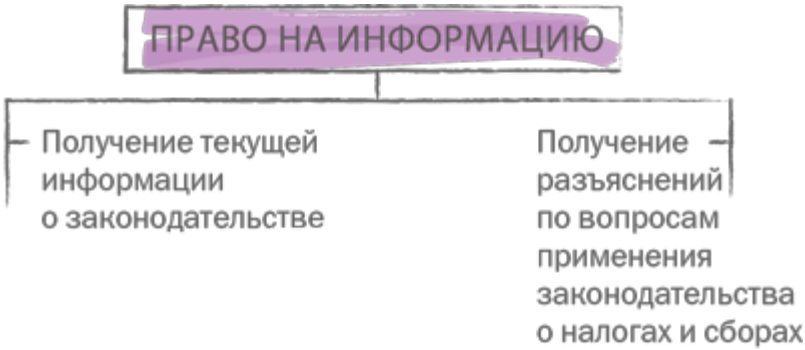

ПРАВО НА ИНФОРМАЦИЮ
Получение текущей информации о законодательстве
Получение разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах

Схема II-6

Согласно ст. 21 НК РФ налогоплательщики имеют право получать от налоговых органов информацию о действующих налогах и сборах, о законодательстве и иных актах, содержащих нормы о налогах и сборах, а также о правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц. По требованию налогоплательщика налоговый орган должен снабдить его формами налоговых деклараций и дать разъяснения о порядке их заполнения.

Налогоплательщики также имеют право получать от финансовых органов письменные разъяснения по применению законодательства о налогах и сборах.

Важно отметить, что всю информацию налоговые и финансовые органы обязаны предоставлять налогоплательщикам бесплатно.

Праву налогоплательщиков на получение информации корреспондирует обязанность налоговых органов проводить разъяснительную работу о применении законодательства о налогах и сборах, а также о принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, бесплатно информировать налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, предоставлять формы установленной отчетности и разъяснять порядок их заполнения, давать разъяснения о порядке исчисления и уплаты налогов и сборов и др. (ст. 32 НК РФ).

Право на получение информации важно с различных точек зрения.

Во-первых, получение необходимых для налогообложения сведений бесплатно снижает расходы налогоплательщиков, косвенно связанные с выполнением обязанности платить налоги и сборы (на оплату консультантов, приобретение литературы и т. п.). Это способствует реализации принципа эффективности налогообложения.

Во-вторых, это право способствует реализации принципа

определенности условий налогообложения, поскольку налогоплательщик, получая разъяснения по интересующему его вопросу, имеет возможность уяснить требования налогового законодательства.

В-третьих, это право – условие реализации принципа справедливости в случае привлечения налогоплательщика к ответственности. Налоговый кодекс РФ в качестве одного из обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, указывает выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных финансовым, налоговым органом, или другим уполномоченным государственным органом, или их должностными лицами в пределах их компетенции (ст. 111 НК РФ). Отсутствие вины рассматривается обстоятельством, исключающим привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения (ст. 109 НК РФ).

Право налогоплательщиков на получение информации требует от налоговых органов проведения специальных мероприятий, создания условий реализации этого права: издания и распространения методических пособий, организацию приема граждан, издание информационных материалов и т. п. НК РФ не устанавливает каких-либо конкретных правил в этом отношении. Поэтому ФНС России своими актами определяет правила предоставления информационных услуг налогоплательщикам{128}.

> Должностные лица налоговых органов должны вежливо и внимательно относиться к участникам налоговых отношений.

Право на вежливое и уважительное отношение. Налогоплательщик имеет право на вежливое и уважительное отношение во всех случаях общения с налоговыми органами, касается ли это ситуаций, когда предъявляются требования о предоставлении документации, проводятся проверки, другие контрольные мероприятия либо в иных обстоятельствах.

Должностные лица налоговых органов обязаны корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и участникам налоговых отношений, не унижать их чести и достоинства (ст. 33 НК РФ).

К сожалению, не изжито мнение, что налогоплательщики и налоговые органы находятся по разные стороны баррикады. Это создает настроение враждебности между участниками налоговых отношений. Такая ситуация – следствие бюрократизированной

налоговой системы, когда у одной стороны отношений сосредоточены права, а у другой – обязанности. Надо полагать, что вежливое и уважительное общение участников налоговых отношений будет налаживаться с улучшением общей политико-правовой ситуации в государстве.

Право на беспристрастное применение закона. Налогоплательщики имеют право требовать правильного применения закона. Налоговые органы могут претендовать на уплату налогоплательщиками точных сумм налога, не больше и не меньше тех, которые определены на основе закона.

Налоговый кодекс РФ устанавливает, что налогоплательщики имеют право требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при выполнении ими служебных обязанностей (ст. 21). Налоговые органы обязаны соблюдать законодательство о налогах и сборах (ст. 32 НК РФ), их должностные лица обязаны действовать в строгом соответствии с НК РФ и иными федеральными законами (ст. 33 НК РФ).

Гарантией реализации этого права налогоплательщиков служит ответственность должностных лиц и иных работников налоговых органов за неправомерные действия или бездействие. Налоговое законодательство не устанавливает никаких специфических мер ответственности именно для должностных лиц и сотрудников налоговых органов. Эти меры, общие для всех должностных лиц, установлены трудовым, административным, уголовным законодательством.

«Налоговый инспектор делится с коллегой:

– Какой непонятливый налогоплательщик попался! Я ему в первый раз объяснил, как заполнять налоговую декларацию, – он не понял. Я во второй раз объяснил – он не понял. В третий раз объяснил – сам понял, а он все равно не понял»[7].

Другая гарантия права на точное применение закона – право требовать возмещения в полном объеме убытков (включая упущенную выгоду), причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц (ст. 21, 103 НК РФ). Порядок реализации таких требований установлен законодательством.

> Налогоплательщики имеют право требовать правильного применения закона.

Важную гарантию права на точное применение закона составляет возможность самозащиты: налогоплательщик имеет право не выполнять неправомерные акты и требования налоговых

органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам. Право не реагировать на незаконные требования – эффективная возможность защищать свои права, но требующая осмотрительности и знания законодательства. Налоговый кодекс РФ устанавливает ответственность за невыполнение ряда законных требований налоговых органов: непредставление налоговому органу сведений, необходимых для налогового контроля (ст. 126 НК РФ), неявка либо уклонение от явки лица, вызываемого в качестве свидетеля по делу о налоговом правонарушении (ст. 128 НК РФ) и др. Поэтому лицо, отказывающееся выполнять акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, должно быть уверено в незаконности этих требований. НК РФ не содержит никаких правил разрешения конфликта в случае отказа налогоплательщика подчиниться незаконным требованиям налоговых органов. В такой ситуации было бы правильным одновременно воспользоваться правом обжаловать решения налоговых органов и действия (бездействие) их должностных лиц, с тем чтобы вышестоящий налоговый орган или суд способствовал разрешению конфликта.

> Меры ответственности должностных лиц налоговых органов за неправомерные действия или бездействие установлены трудовым, административным и уголовным законодательством.

Право на признание действий добросовестными. Налогоплательщик имеет право на то, чтобы к нему относились как к добросовестному налогоплательщику, если только нет доказательств обратного.

«В военкомате офицер беседует с призывником:

– Какая ваша гражданская специальность?

– Я был налоговым инспектором.

– Отлично! Мы сделаем из вас сигнальщика. Будете играть сигнал «Подъем» по утрам. Вы уже привыкли к тому, что люди вас ненавидят»[8]

Статья 108 НК РФ устанавливает, что каждый налогоплательщик считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Налогоплательщик не обязан доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность доказывания обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности налогоплательщика в его совершении, возлагается на налоговые органы.

> Обязанность доказывания обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности налогоплательщика в его совершении, возложена на налоговые органы.

Презумпция добросовестности налогоплательщика не сводится только к презумпции невиновности. Самое существенное проявление этой презумпции – в подходах к определению налоговой базы. Так, согласно ч. 3 ст. 105.3 НК РФ для целей налогообложения принимается цена товаров (работ, услуг), указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен. Кодекс устанавливает исчерпывающий перечень случаев, когда у налоговых органов есть основания подозревать налогоплательщика в неправильном указании цены.

Презумпция добросовестности проявляется и при оценке существа заключенных налогоплательщиком сделок, вида деятельности налогоплательщика. Уклонения от уплаты налогов нередко совершаются через придание тем или иным сделкам и операциям такого «внешнего вида», который приводит к снижению или освобождению от налоговых обязательств. В таком случае подлежит оценивать существо отношений, а не их форму. Однако не исключены злоупотребления правом оценивать существо сделок и непрофессиональные подходы к этой проблеме. Чтобы ограничить такие проявления и учитывая, что налогоплательщик по общему правилу поступает добросовестно, НК РФ устанавливает, что налоговые органы не могут в бесспорном порядке взыскивать доначисленные суммы налогов, если доначисление сделано в связи с изменением налоговым органом юридической квалификации сделок, заключенных налогоплательщиком с третьими лицами, юридической квалификации статуса и вида деятельности налогоплательщика (ст. 45 НК РФ). Только суд вправе признать сделку притворной или мнимой и определить последствия, в том числе налоговые.

> Только суд вправе признать сделку притворной или мнимой.

Право на конфиденциальность и невмешательство. В ходе реализации своих полномочий налоговые органы получают доступ к информации о налогоплательщике. Налогоплательщики вправе рассчитывать, что ставшая известной налоговым органам персональная и экономическая информация будет использована исключительно в целях, определенных законом.

ГРАНЖУАН

Налоговая проверка

4 мая 1907 г. В журнале L'Assiette au Beurre Налоговые инспекторы обыскивают спальню: «Не волнуйтесь, месье, это всего лишь обычная проверка».

— Rassurez-vous, Monsieur, nous ne sommes pas des cambrioleurs. Nous sommes inspecteurs et nous faisons une discrète enquête sur vos revenus.

Налоговый кодекс РФ устанавливает, что налогоплательщики

вправе требовать соблюдения налоговой тайны (ст. 21 НК РФ), а налоговые органы обязаны ее соблюдать (ст. 32 НК РФ).

Налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом сведения о налогоплательщике, за исключением перечисленного в НК РФ исчерпывающего круга сведений (ст. 102 НК РФ). Интересно отметить, что к налоговой тайне не отнесены сведения о нарушениях законодательства о налогах и сборах, допущенных налогоплательщиком, и мерах ответственности за эти нарушения. Это объясняется тем, что любому наказанию должна быть присуща превентивная функция. Публикуя сведения о допущенных нарушениях и наложенных взысканиях, налоговые органы преследуют цель предупреждения потенциальных нарушителей налогового законодательства. Однако нередко при этом преследуется и другая цель – дополнительное воздействие на самого налогоплательщика. Иногда это делается с желанием заведомо принудить налогоплательщика отказаться от обжалования незаконного решения налогового органа в расчете на то, что преимущества отмены такого решения не превзойдут ущерба для деловой репутации, нанесенного публикациями.

Такая практика, безусловно, незаконна. Она нарушает требования невмешательства налоговых органов в жизнь и деятельность налогоплательщика. Существо этого требования сводится к тому, что при проведении налогового контроля не допускается причинения неправомерного вреда налогоплательщику (иному обязанному лицу) либо имуществу, находящемуся в его владении, использовании или распоряжении (ст. 103 НК РФ).

Право налогоплательщика на невмешательство основано на конституционных положениях о неприкосновенности частной жизни, личной и семейной тайны, защите чести и доброго имени (ст. 23 Конституции РФ), запрете сбора, хранения, использования и распространения информации о частной жизни лица (ст. 24 Конституции РФ), неприкосновенности жилища (ст. 25 Конституции РФ).

В развитие этих положений НК РФ устанавливает, что доступ должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, в жилые помещения помимо или против воли проживающих в них физических лиц не допускается (п. 5 ст. 91 НК РФ).

> НК РФ: доступ должностных лиц налоговых органов в жилые помещения помимо или против воли проживающих не допускается.

Необходимо отметить, что право на неприкосновенность

жилища в соответствии со ст. 55 (ч. 3) и 56 (ч. 3) Конституции РФ может быть ограничено федеральным законом. Соответственно, НК РФ предусматривает, что федеральным законом могут быть установлены исключения из основного правила. Право на неприкосновенность жилища может быть ограничено и на основании судебного решения.

Право на справедливое рассмотрение споров. Налогоплательщик вправе в административном и/или судебном порядке (ст. 21 НК РФ) обжаловать решения налоговых органов и действия (бездействие) их должностных лиц, если считает их неправильными.

Законодательство устанавливает процедуры обжалования актов и деяний, нарушающих права налогоплательщиков и других участников налоговых отношений.

Налоговый кодекс РФ гарантирует налогоплательщикам (плательщикам сборов) административную и судебную защиту их прав и законных интересов (ст. 22 НК РФ).

Существо права на обжалование состоит не столько в возможности налогоплательщика реализовать те или иные предусмотренные законом процедуры, сколько в обязанности соответствующего налогового органа или суда беспристрастно рассмотреть представленные возражения и принять решение, руководствуясь требованиями законности и обоснованности.

> Налоговый кодекс РФ гарантирует налогоплательщикам (плательщикам сборов) административную и судебную защиту их прав и законных интересов.

Российские суды вполне объективно рассматривают налоговые споры, о чем свидетельствует судебно-арбитражная статистика: в предшествующее десятилетие в пользу налогоплательщиков разрешалось от 60 до 75 % дел, возбужденных по их заявлениям. Но на раннем этапе становления налоговой системы в России были весьма распространены случаи, когда этими требованиями пренебрегали в угоду соображениям целесообразности. Принимались решения, позволяющие приумножить или сохранить доходы бюджетов. Эти решения нарушали не только законодательство, но и Конституцию РФ. Например, Постановлением от 12 октября 1998 г. № 24-П КС РФ признал не соответствующей Конституции РФ практику применения арбитражными судами п. 3 ст. 11 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». В широком смысле «пробюджетные» решения по спорам налогоплательщиков и налоговых органов нарушают

право налогоплательщиков платить только законно установленные налоги и сборы.

Право на справедливое рассмотрение споров предусматривает предоставление налогоплательщику информации о содержании и размере предъявляемых ему претензий. Эта информация должна быть представлена в виде и объеме, позволяющих налогоплательщику адекватно на нее реагировать. Налоговый кодекс РФ устанавливает, что налогоплательщики имеют право получать копии актов налоговой проверки и решений налоговых органов, а также требований об уплате налогов (ст. 21 НК РФ). Налоговые органы соответственно обязаны направлять налогоплательщику и иному обязанному лицу копии актов налоговой проверки и решения налогового органа, а также требования об уплате налогов и сборов (ст. 32 НК РФ).

Право на справедливое рассмотрение споров предусматривает возможность своевременной реакции на предъявляемые претензии. Налогоплательщик имеет право присутствовать при проведении выездной налоговой проверки и предоставлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проверок, с тем чтобы спорные вопросы были решены до момента вынесения решения о взыскании недоимок и наложении санкций.

Право на справедливое рассмотрение споров предусматривает предоставление налогоплательщику информации о содержании и размере предъявляемых претензий.

Рассмотрение спора можно назвать справедливым, если его стороны имеют возможность обсуждать проблемы профессионально и на равном уровне. Налогоплательщики – это специалисты прежде всего в той отрасли деятельности, которая приносит им доход. К дискуссии с налоговыми органами готов далеко не каждый налогоплательщик. Поэтому НК РФ предоставляет налогоплательщику возможность защищать свои интересы в налоговых правоотношениях лично либо через своего представителя (ст. 21 НК РФ) (схема II-7).

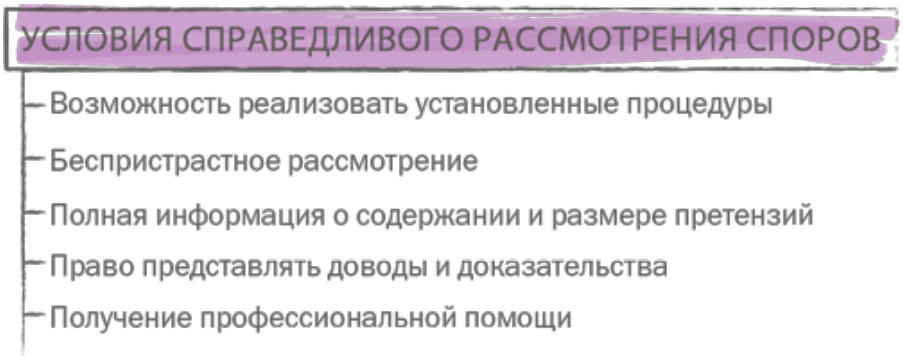

УСЛОВИЯ СПРАВЕДЛИВОГО РАССМОТРЕНИЯ СПОРОВ
Возможность реализовать установленные процедуры
Беспристрастное рассмотрение
Полная информация о содержании и размере претензий
Право представлять доводы и доказательства
Получение профессиональной помощи

Схема II-7

Право применять налоговое законодательство наиболее выгодным для налогоплательщика способом. Из всех прав налогоплательщика наиболее важным является право платить наименьшую сумму налога, исчисленную в соответствии с законом. В концентрированном виде существо этого права выразил английский судья лорд Томлин в решении по делу «Служба внутренних доходов против герцога Вестминстерского» (1936 г.): «Каждый человек имеет право, если он хочет, организовать свою деятельность так, чтобы налог, рассчитанный на основе соответствующего закона, был бы меньше, чем при другой организации деятельности». Это право (или свобода) налогоплательщиков искать максимально выгодные налоговые последствия своей деятельности служит основой сферы приложения знаний о налогах – налогового планирования.

> Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства в налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

Одна из задач налогового планирования – организация деятельности налогоплательщика, позволяющая ему максимально использовать льготы, предусмотренные законами. Налоговый кодекс РФ устанавливает, что налогоплательщики имеют право использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах, в том числе получать отсрочку, рассрочку, или инвестиционный налоговый кредит (ст. 21 НК РФ).

Этому праву соответствует и закрепленное в п. 7 ст. 3 НК РФ правило о том, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

Основные обязанности налогоплательщиков

Обязанности налогоплательщиков можно условно разделить на две группы. В первую входят те из них, которые связаны с формированием налоговой базы, исчислением и уплатой налогов. Это основные обязанности налогоплательщиков. Ко второй группе отнесены предъявляемые налогоплательщикам требования обеспечению условий контроля за выполнением основных обязанностей. Это факультативные обязанности налогоплательщиков (схема II-8).

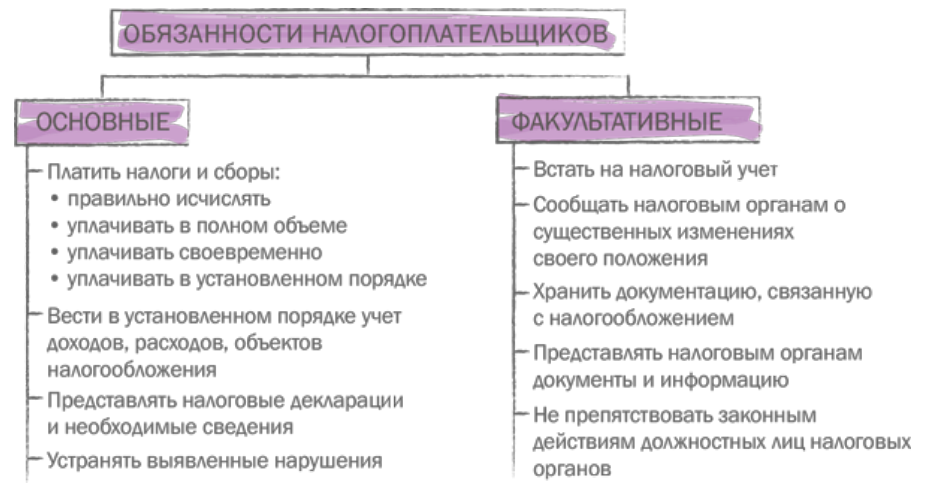

ОБЯЗАННОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ
ОСНОВНЫЕ
Платить налоги и сборы:
• правильно исчислять
• уплачивать в полном объеме
• уплачивать своевременно
• уплачивать в установленном порядке
Вести в установленном порядке учет доходов, расходов, объектов налогообложения
Представлять налоговые декларации и необходимые сведения
Устранять выявленные нарушения
ФАКУЛЬТАТИВНЫЕ
Встать на налоговый учет
Сообщать налоговым органам о существенных изменениях своего положения
Хранить документацию, связанную с налогообложением
Представлять налоговым органам документы и информацию
Не препятствовать законным действиям должностных лиц налоговых органов

Схема II-8

Обязанность платить налоги и сборы. Конституционная обязанность – обязанность платить законно установленные налоги и сборы. Это обобщенное требование. Оно разделяется на четыре составные части. Обязанность платить налоги означает: *во-первых*, обязанность правильно исчислять налог; *во-вторых*, обязанность уплачивать налог в полном объеме; *в-третьих*, уплачивать налог своевременно; *в-четвертых*, уплачивать налог в установленном порядке.

Правильное исчисление налога невозможно без организации учета необходимых данных. Поэтому НК РФ устанавливает, что налогоплательщики обязаны вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах (п. 1 ст. 23 НК РФ). Налогоплательщики-организации ведут учет объектов налогообложения на счетах бухгалтерского учета. Они исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на

основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением. Плательщики налога на прибыль организаций обязаны вести налоговый учет.

Индивидуальные предприниматели исчисляют налоговую базу на основе данных учета доходов и расходов, который ведется в порядке, определяемом Минфином России и МНС России. Как правило, они обязаны вести специальную книгу учета доходов и расходов.

Лица, не занимающиеся предпринимательской деятельностью, также обязаны вести учет необходимых для налогообложения данных, но могут делать это в произвольных формах. Для исчисления ими подоходного налога используются также данные учета предприятий – источников выплаты доходов (ст. 54 НК РФ).

«Не будь налогов, мы бы и не узнали, что жизнь нам так дорога! [9] »

Данные учета ложатся в основу расчета налоговых платежей. Эти расчеты в форме налоговых деклараций представляются в налоговые органы. В соответствии с НК РФ налогоплательщики обязаны представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах (п. 1 ст. 23 НК РФ). Порядку заполнения и представления деклараций посвящены ст. 80 и 81 НК РФ.

Налогоплательщик обязан представить декларацию на бланке установленной формы. В определенных законом случаях декларация может быть подана на дискете или на ином носителе, допускающем компьютерную обработку.

Налогоплательщик обязан также представить декларацию в установленный законом срок. По выбору налогоплательщика декларация может быть представлена в налоговый орган им лично или по почте. В последнем случае датой представления декларации признается дата принятия отправления почтой.

Налоговые органы должны создать условия для того, чтобы налогоплательщик смог выполнить возложенные на него обязанности правильно и своевременно. Для этого НК РФ устанавливает, что бланки налоговых деклараций предоставляются налоговыми органами бесплатно. Для правильного их заполнения издаются инструкции. Налоговый кодекс РФ предоставляет право издавать инструкции по

заполнению деклараций по федеральным, региональным и местным налогам исключительно ФНС России по согласованию с Минфином России. Только в отдельных случаях, требующих особого указания в законе, право на издание инструкции о заполнении декларации может быть предоставлено иным налоговым органам. Такой выбор законодателя объясняется необходимостью установления единообразных требований, ограждающих налогоплательщика от местного бюрократического творчества. НК РФ особо подчеркнул, что налоговые органы не вправе требовать от налогоплательщика включения в налоговую декларацию сведений, не связанных с исчислением и уплатой налогов.

Налоговый орган, в котором зарегистрирован налогоплательщик, обязан по его просьбе разъяснить порядок заполнения форм деклараций (п. 1 ст. 32 НК РФ).

Независимо от правильности заполнения декларации налоговый орган не вправе отказать в принятии декларации и по просьбе налогоплательщика обязан сделать отметку на ее копии с указанием даты принятия. В случае отправки декларации по почте подтверждением ее представления служит опись вложения с указанием даты отправки.

В тех случаях, когда обязанность исчислить налог возлагается на налоговый орган, налогоплательщик не составляет и не представляет в налоговый орган налоговой декларации. В этом случае на налогоплательщика возлагается обязанность представлять налоговым органам и их должностным лицам документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов. Виды документов, их объем, сроки представления устанавливаются не налоговыми органами, а законодательством о том или ином конкретном налоге (сборе).

Исчисленный *налог налогоплательщик обязан уплатить в полном объеме*. Налог может быть уплачен единовременно либо поэтапно (в виде авансовых платежей и т. п.) в зависимости от установленных законодательством требований.

Налогоплательщик имеет право в соответствии с НК РФ договориться с финансовыми органами об изменении сроков уплаты налога. Что же касается размера платежа, то он определяется исключительно на основе закона и не может быть объектом соглашения. Освобождение от уплаты исчисленной суммы налога возможно только в виде списания безнадежных долгов.

Исчисленный налог налогоплательщик обязан уплатить в полном объеме в установленный срок.

Безнадежной считается задолженность, взыскание которой оказалось невозможным в силу экономических, социальных или юридических причин. Она списывается в порядке, установленном ФНС России или ФТС России (для налогов, пеней и штрафов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу).

Налогоплательщик обязан уплатить налог в установленный срок. Сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору. Изменение срока уплаты налога, т. е. перенос установленного срока уплаты на более поздний, допускается только в порядке и формах, предусмотренных НК РФ. Речь идет об отсрочке, рассрочке, налоговом кредите, инвестиционном налоговом кредите. По ряду объективных причин, таких как стихийные бедствия, технологические катастрофы, задержки бюджетного финансирования, налогоплательщик может оказаться не в состоянии уплатить налог в установленный законом срок. Принцип справедливости, требующий учета платежеспособности лица, предопределяет право налогоплательщика в указанных и подобных им случаях претендовать на изменение сроков платежа налогов.

Такое право налогоплательщика связано с определением сроков платежа налога. Это не означает умаления обязанности уплачивать налоги в установленные сроки независимо от того, определен ли этот срок непосредственно законом или же соглашением, принятым на основе и во исполнение закона.

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок задолженность налогоплательщика, именуемая также недоимкой, взыскивается принудительно обращением взыскания на денежные средства или имущество обязанного лица. При задержке платежа налога или сбора взыскиваются пени. Размер, условия и порядок их взыскания устанавливаются НК РФ.

Налогоплательщик обязан уплатить налог в порядке, установленном законодательством. Это означает, что до истечения установленного законом срока уплаты налога налогоплательщик должен представить в обслуживающий его банк платежное поручение на уплату налога с его расчетного счета либо внести наличные денежные средства в банк, а при отсутствии в данной местности отделения банка – в кассу органа местного управления либо почтового отделения.

По общему правилу налог уплачивается в рублях, но в определенных случаях – в иностранной валюте (п. 5 ст. 45 НК РФ). Конкретный порядок уплаты налога устанавливается

применительно к каждому налогу.

Обязанность устранять выявленные нарушения законодательства о налогах и сборах. Обнаруженные нарушения законодательства о налогах и сборах налогоплательщик обязан устранить. Такие нарушения могут быть обнаружены налогоплательщиком самостоятельно (в том числе с помощью консультантов, аудиторов и др.) либо же они могут быть выявлены в результате контрольных действий налоговых органов.

НК РФ устанавливает, что при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы проводится перерасчет налоговых обязательств за период, в котором допущена ошибка, а при невозможности определения этого периода коррективы вносятся в текущую отчетность (п. 1 ст. 54 НК РФ).

Если налогоплательщик самостоятельно (т. е. до момента вручения ему акта налоговой проверки) обнаруживает неточности в декларации (неполноту отражения сведений, ошибки), он вправе и обязан внести необходимые изменения и дополнения в налоговую декларацию, заплатить недостающую сумму налога и пеней. В таком случае меры ответственности за нарушение правил составления налоговой декларации не применяются (ст. 81 НК РФ).

> Обнаруженные нарушения законодательства о налогах и сборах налогоплательщик обязан устранить.

Налоговые органы выявляют нарушения налогового законодательства в ходе проверок, других контрольных действий. Если проверкой выявлены ошибки, противоречия, неточности, то об этом сообщается налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный срок. Налогоплательщик обязан выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах (подп. 6 п. 1 ст. 23 НК РФ). Налоговые органы обязаны контролировать выполнение указанных требований (ст. 32 НК РФ).

Факультативные обязанности налогоплательщиков. Факультативные обязанности налогоплательщиков устанавливаются законом с целью обеспечить правильное и неукоснительное выполнение обязанности платить налоги и сборы. Обязанность платить налоги и сборы установлена Конституцией РФ и представляет собой обязанность перед обществом и государством в целом, факультативные обязанности устанавливаются законами и реализуются во взаимоотношениях налогоплательщиков с налоговыми органами. Эти обязанности

устанавливаются для того, чтобы обеспечить условия эффективной реализации налоговыми органами своих функций, прежде всего контрольных.

Обязанность встать на налоговый учет. В предусмотренных НК РФ случаях налогоплательщики обязаны встать на учет в органах ФНС России.

В предусмотренных НК РФ случаях налогоплательщики обязаны встать на учет в органах ФНС России.

Постановка налогоплательщиков на учет может быть выполнена двумя способами: либо на основании заявления налогоплательщика, либо автоматически, без инициативы налогоплательщика, на основании информации третьих лиц.

На организации и индивидуальных предпринимателей (а также нотариусов, частных детективов, охранников) возложена обязанность в течение 10 дней после их государственной регистрации (получения лицензии, свидетельства и т. п.) обратиться в налоговый орган с заявлением о постановке на учет.

Граждане, не обладающие статусом индивидуальных предпринимателей, также учитываются налоговыми органами в качестве налогоплательщиков. Однако от граждан не требуется никаких действий. Налоговый учет проводится на основе сведений органов, регистрирующих физических лиц по месту жительства, регистрирующих рождения и смерти. Налоговый орган, зарегистрировавший гражданина, обязан незамедлительно известить его об этом.

По общему правилу регистрация проводится в налоговом органе по местонахождению организации или по месту жительства гражданина. Однако НК РФ в ряде случаев возлагает на налогоплательщиков обязанность провести дополнительную регистрацию и в других территориальных налоговых органах. Организации обязаны встать на налоговый учет также и по местонахождению их филиалов, представительств.

Дополнительная регистрация налогоплательщиков, как организаций, так и граждан, проводится по местонахождению принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению. И в этих случаях регистрация организаций проводится на основе подаваемых ими заявлений, а физических лиц – на основе информации органов, ведущих учет и регистрацию соответствующего имущества.

При постановке на учет каждому налогоплательщику присваивается единый идентификационный номер, который затем проставляется на всех документах, связанных с

налогообложением. Сведения о налогоплательщиках группируются в Едином государственном реестре налогоплательщиков.

Своевременное и правильное выполнение налогоплательщиками обязанностей налоговой регистрации достигается применением санкций за нарушение сроков постановки на учет в налоговом органе (ст. 116 НК РФ).

> Документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов, должны храниться налогоплательщиком в течение четырех лет.

Обязанность налогоплательщика сообщать налоговым органам о существенных изменениях своего положения. На налогоплательщика возлагается обязанность сообщать зарегистрировавшему его налоговому органу об изменениях, существенных для налогообложения.

НК РФ возлагает на налогоплательщиков-предпринимателей и организации обязанность сообщать в налоговый орган по месту учета об открытии или закрытии банковских счетов, о всех случаях участия в российских и иностранных организациях, о создании, реорганизации или ликвидации обособленных подразделений, об изменении своего местонахождения, о прекращении деятельности, объявлении банкротства, ликвидации или реорганизации. Эта информация предоставляется налогоплательщиком не по запросу налогового органа, а по собственной инициативе. Установлены сроки представления указанной информации и ответственность за невыполнение требований закона (ст. 23, 118 НК РФ).

Обязанность хранить документацию, связанную с налогообложением. Выполнение налоговым органом контрольных функций возможно только при наличии документов, позволяющих проверить правильность исчисления и своевременность уплаты налогов налогоплательщиками. Поэтому НК РФ возлагает на налогоплательщиков обязанность обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, подтверждающих суммы полученных доходов и понесенных расходов, уплаченных налогов.

НК РФ устанавливает, что такие документы должны храниться налогоплательщиком в течение четырех лет (подп. 8 п. 1 ст. 23). По смыслу нормы отсчет указанного срока следует проводить не с даты создания документа, а с даты окончания налогового периода, к которому относится конкретный документ.

Необходимо обратить внимание на то, что Федеральный

закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» устанавливает минимальный пятилетний срок хранения бухгалтерских документов (ст. 29). Однако ответственность за нарушение требований их сохранности – грубое нарушение правил учета – установлена только НК РФ (ст. 120 НК РФ).

Обязанность представлять налоговым органам документы и информацию. Налогоплательщик обязан представлять по требованию налогового органа документы и информацию, необходимые для проверки правильности исчисления и уплаты налогов как самим налогоплательщиком, так и третьими лицами.

Должностное лицо налогового органа, проводящее проверку, вправе истребовать у проверяемого налогоплательщика документы, необходимые для проверки. Эти документы в виде заверенных копий должны быть представлены налоговому органу в установленный законом срок (ст. 93 НК РФ). Отказ представить документы или их непредставление в установленный срок влечет наложение штрафа (ст. 126 НК РФ).

Лицу может быть предъявлено требование представить имеющиеся у него документы, содержащие сведения о другом налогоплательщике. Статьи 23, 93.1 НК РФ устанавливают обязанность налогоплательщика предоставлять налоговому органу необходимую информацию и документы в случаях и порядке, предусмотренном кодексом. Статьей 126 НК РФ установлены штрафы за отказ представить такие документы, уклонение от их представления, представление документов с заведомо недостоверными сведениями.

Обязанность не препятствовать законным действиям должностных лиц налоговых органов. Статья 23 НК РФ устанавливает, что налогоплательщик обязан не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей.

> Статья 23 НК РФ устанавливает, что налогоплательщик обязан не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей.

В частности, должностные лица налогового органа при проведении выездной проверки имеют право доступа на территорию или в помещение налогоплательщика. Но незаконное воспрепятствование доступу имеет иные последствия, нежели признание таких действий правонарушением, влекущим санкции.

Если эти действия (а равно и иные действия: непредставление налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствие учета доходов и расходов или

нарушение его правил) привели к невозможности исчислить налог в установленном законом порядке, то налоговый орган может применить особый метод: исчислить налог «по аналогии». Суть его в том, что за основу берутся данные иных налогоплательщиков, чья деятельность сопоставима с деятельностью проверяемого (та же экономическая сфера, продукты и т. п.). Эти данные корректируются с учетом тех сведений о проверяемом, которые все же имеются у налогового органа, и расчетным методом определяется сумма налога (подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ).

7.2. Иные участники налоговых правоотношений

7.2.1. Налоговые агенты

Налоговыми агентами называют лиц, на которых законодательством возложена обязанность исчислять налог с сумм, выплачиваемых ими налогоплательщику, удерживать этот налог и перечислять его в бюджет или внебюджетные фонды. Иногда вместо понятия «налоговый агент» используется синонимичное понятие «фискальный агент».

На *частных лиц* обязанности налоговых агентов российское законодательство возлагает в нескольких случаях.

Во-первых, организации и предприниматели, выплачивающие доходы гражданам, обязаны рассчитать, удержать и перечислить в бюджет сумму подоходного налога с физических лиц, а в социальные внебюджетные фонды – сумму взносов.

Во-вторых, при выплате хозяйственным обществом процентов или дивидендов учредителю (акционеру) – юридическому лицу налог на доход удерживается также у источника выплаты.

В-третьих, организация, выплачивающая иностранному юридическому лицу сумму доходов от источников в РФ, обязана удержать и перечислить в бюджет налог на доходы иностранных юридических лиц.

В-четвертых, налог на добавленную стоимость с иностранных юридических лиц, реализующих на территории РФ товары (работы, услуги), также удерживается российскими организациями, ведущими расчеты с этими лицами.

Нетрудно заметить, что введение института налогового агента обусловлено простыми причинами. В отношении иностранных лиц не существует другого надежного способа обеспечить гарантированное поступление в бюджет причитающихся с них сумм налогов. Что касается взимания налогов с граждан у источника выплаты доходов, то необходимо

учесть, что далеко не все способны разобраться в налоговом законодательстве и правильно рассчитать сумму платежа. Бухгалтерия организации – источника выплаты справится с этим лучше. Взимание налога у источника выплаты дохода обеспечивает равномерные поступления в бюджет. Сравнительно ограниченное число налоговых агентов легче проконтролировать, чем многочисленную армию налогоплательщиков. Взимание налога у источника выплаты дохода уменьшает возможности уклониться от налогообложения.

Существенно условие, в соответствии с которым обязанности налоговых агентов распространяются на суммы, выплачиваемые ими налогоплательщикам непосредственно. Источником удержания налога могут быть только причитающиеся налогоплательщику суммы. Правило о том, что налогоплательщик уплачивает налог лично, т. е. своими средствами, должно соблюдаться и при удержании налога налоговым агентом.

> Источником удержания налога могут быть только причитающиеся налогоплательщику суммы.

При невозможности удержания налога (например, в том случае, когда налоговый агент рассчитывается с налогоплательщиком не в денежной, а в натуральной форме) обязанности налогового агента ограничиваются необходимостью в течение одного месяца письменно сообщить в налоговый орган о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика. Сообщение подается в налоговую инспекцию, где налоговый агент состоит на учете. Этот налоговый орган информирует налоговую инспекцию по месту регистрации налогоплательщика.

Таким образом, в подобных случаях на налогового агента не возлагается обязанности ни перечислять в бюджет налог за свой счет, ни требовать с налогоплательщика уплатить налог агенту или непосредственно в бюджет до момента выплаты причитающейся ему суммы.

Необходимо учитывать, что возложение на предпринимателей и организации функций налоговых агентов – дополнительное обременение. Такое возложение фискальных обязанностей на частных лиц не должно повлечь расходования ими значительных ресурсов. В противном случае к платежам, которые эти лица уплачивают как налогоплательщики, добавляются расходы на содержание штата, привлеченного для выполнения обязанностей налогового агента. К тому же следует учесть расходы на обеспечение этих сотрудников рабочими

местами, оборудованием, транспортом и др. Все это увеличивает тяжесть налогообложения. Кроме того, это бремя ставится в зависимость от внешних факторов (таких как стоимость аренды офиса). Это чревато нарушением принципа равного налогового бремени. Поэтому только в тех случаях, когда удержание налога может происходить автоматически и сопутствовать обычным действиям источника дохода, допустимо обременять частных лиц обязанностями налоговых агентов.

Налоговые органы контролируют исполнение организациями и предпринимателями обязанностей налоговых агентов. Проверяется, насколько правильно и своевременно исчисляются, удерживаются и перечисляются налоги, ведут ли агенты учет выплаченных налогоплательщикам доходов и удержанных налогов, представляют ли налоговым органам информацию о выплаченных суммах, удержанных и неудержанных налогах.

> Налоговые органы контролируют исполнение организациями и предпринимателями обязанностей налоговых агентов.

Если налоговый орган выявит факты неисполнения или ненадлежащего исполнения обязанностей налогового агента, организация или предприниматель могут быть подвергнуты санкциям. Статья 123 НК РФ предусматривает взыскание штрафа в размере 20 % суммы неудержанного или неперечисленного налога.

В ряде случаев сумма налога, не удержанная налоговым агентом, может взыскиваться налоговым органом не с налогоплательщика, а с самого налогового агента, не исполнившего возложенной на него обязанности.

7.2.2. Представители налогоплательщиков и налоговых агентов

Возраст лица не влияет на его статус налогоплательщика. Так, обязанным заплатить подоходный налог может быть ребенок, получивший доход. Такие лица участвуют в налоговых отношениях через законных представителей – родителей, попечителей и др. НК РФ не определяет субъектов, которые признаются законными представителями физических лиц. Ими признаются лица, выступающие в качестве представителей физических лиц в соответствии с гражданским законодательством РФ (п. 2 ст. 27 НК РФ).

Возраст лица не влияет на его статус налогоплательщика.

Налогоплательщиков-организации в налоговых отношениях представляют лица, уполномоченные на то законом или учредительными документами организации. Их действия (бездействие) признаются действиями (бездействием) этой организации (ст. 28 НК РФ). Поэтому при нарушении законодательства о налогах и сборах вина организации определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, деяния которых вызвали правонарушение (п. 4 ст. 110 НК РФ).

Помимо представительства по закону НК РФ допускает и представительство по назначению. Налогоплательщик может уполномочить физическое или юридическое лицо представлять его интересы в налоговых органах и перед другими участниками налоговых отношений.

Лицам, которые в силу служебного положения могут влиять на выполнение налогоплательщиком своих обязанностей, не дано права быть его представителями по назначению. К ним НК РФ относит должностных лиц налоговых и таможенных органов, органов налоговой полиции, судей, следователей и прокуроров.

В некоторых странах установлен запрет для таких лиц представлять интересы налогоплательщиков и в течение ряда лет после оставления должности{129}. НК РФ подобных ограничений не ввел.

Уполномоченным лицам налогоплательщик должен выдать доверенность. Она оформляется в порядке, установленном гражданским законодательством РФ. Доверенность, выданная физическим лицом представителю, должна быть удостоверена нотариально (п. 3 ст. 29 НК РФ).

Налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, поэтому они тоже могут воспользоваться услугами представителей.

7.2.3. Сборщики налогов и сборов

От налоговых агентов следует отличать сборщиков налогов и сборов. Ими называют лиц, принимающих средства налогоплательщиков и перечисляющих эти средства в бюджет.

НК РФ не указывает сборщиков в числе участников налоговых отношений. Считается, что эта функция не задействована в настоящее время, налоговая система обходится без нее. Но в первоначальной редакции НК РФ ст. 9 относила к функциям

сборщиков не только взимание налогов и сборов, но и контроль за их уплатой.

Согласно ст. 25 НК РФ, утратившей силу еще в 2007 г., сборщиками налогов и сборов могли быть только государственные органы исполнительной власти и исполнительные органы местного самоуправления, уполномоченные ими органы и должностные лица. Следовательно, организации и физические лица сборщиками налогов быть не могли.

Главное отличие сборщиков налогов и сборов от других участников налоговых отношений состоит в том, что сборщики ведут прием или взимание налогов (попутно контролируя правильность их исчисления), зачисляя их суммы на свой счет или в свою кассу.

Налоговые органы, в отличие от сборщиков, налоги не взимают, а только контролируют правильность их исчисления, полноту и своевременность уплаты. Налоговые агенты не контролируют правомерности действий налогоплательщиков, а сами выполняют обязанности исчисления, удержания и перечисления налогов. Банки как расчетно-кассовые центры также не контролируют выполнение налогоплательщиками их налоговых обязанностей, а лишь исполняют платежные поручения налогоплательщиков и инкассовые поручения налоговых органов.

Государственные органы, которые контролируют правильность исчисления и полноту уплаты налогов и сборов, но не полномочны принимать и взимать налоги, также не относятся к сборщикам. Например, суды общей юрисдикции и арбитражные суды при приеме исковых заявлений и жалоб проверяют правильность исчисления государственной пошлины и полноту ее уплаты. Однако они не выступают сборщиками пошлины, поскольку она перечисляется плательщиком непосредственно в бюджет, а не на банковский счет судебного органа.

Несмотря на отсутствие упоминания в НК РФ, сборщики налогов все же существуют. Функции сборщиков налогов выполняют, например, таможенные органы. Таможенные платежи зачисляются на специальные счета, а оттуда поступают в бюджет (ст. 116 Закона РФ от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации»).

НК РФ ни сейчас, ни ранее не было установлено прав, обязанностей и ответственности сборщиков налогов и сборов. Предполагалось, что они устанавливаются законодательством, регулирующим исчисление и уплату конкретных налогов и сборов. Однако унификация правового положения сборщиков в случае воскрешения этого института необходима.

Неурегулированность основ правового статуса сборщиков может обернуться законодательными пробелами, в результате чего надлежащее выполнение обязанностей этой категории участников налоговых отношений не будет гарантировано.

Теоретически возможно возложение функций сборщиков налогов и сборов на организации и физических лиц. Например, действовавший в 1990-е гг. Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» устанавливал, что плательщиками местного налога на рекламу признаются лица, рекламирующие свою продукцию. В ряде регионов было установлено, что обязанность собирать налог и перечислять его в бюджет возлагается на рекламные агентства. Выставляя счет за услуги, агентство увеличивает его на сумму налога на рекламу. В отношении этого налога рекламные агентства выполняли функции сборщиков.

Некоторые фискальные платежи могут взиматься только посредством сборщиков. Так, сбор за парковку автотранспорта (есть основания говорить о налоговой природе этого платежа) предполагает учет продолжительности стоянки. Учитывать время и взимать платежи могут только сборщики, поскольку другие участники налоговых отношений не наделены соответствующими полномочиями.

17*Жизнь и смерть откупа* «Неугасшие искры». Альбом карикатур и поучительных рисунков (на память многим) / Издание книгопродавца Елисея Иванова (СПб.: тип. В. Спиридонова, 1864 г.)

Откупщикъ. — Вы, почтеннѣйшій, ищете у насъ мѣста?

— Точно такъ–съ.

Откупщикъ. — Въ аттестатѣ вашемъ сказано, что вы изъ благородныхъ, а въ нашей службѣ для благородныхъ мѣста нѣтъ...

Можно вспомнить предусмотренный ст. 21 Закона об основах налоговой системы сбор с лиц, участвующих в игре на тотализаторе на ипподроме, который вносился в виде процентной надбавки к плате за участие в игре. Лицо, принимающее ставки, выступало сборщиком этих платежей.

Поскольку НК РФ исключил категорию сборщиков налогов и сборов, то механизмы взимания налогов и сборов должны быть приведены в соответствие с кодексом.

Институт сборщиков налогов соседствует с институтом налоговых откупов – древней и ныне неприменяемой системой формирования казны. При ней государство передает взимание

налога частному лицу – откупщику. При заключении договора откупщик выплачивает казне определенную сумму, которая затем взыскивается с избытком его агентами с населения. Откуп сравним с арендой: при нем взимание налогов передается в аренду частным лицам.

> **«Самый простой, самый неразвитый человек понимает разницу между моральным значением правительства и откупа. Подчиняясь правительству, человек сознает, что эта власть основана на нравственном принципе, вытекает из потребностей общественной жизни, имеет своей коренной целью сохранение национальных благ; это подчинение не противоречит совести, напротив, требуется ею; оно не унижает, а облагораживает человека, возвышает его в собственных глазах. Но требует ли совесть, чтобы я подчинялся частному корыстолюбию, вредному не для меня одного, а также и для всех моих сограждан? Нет, это унизительно для моего нравственного достоинства».**
>
> ***(Н. Г. Чернышевский, 1828–1889, писатель, общественный деятель. Из статьи «Откупная система»[10])***

Откупная система широко применялась в древности практически до конца XIX в. во многих государствах, в том числе и в России, где на откуп сдавались внутренние таможенные пошлины и питейные сборы. Эта система свидетельствует о слабости власти и неразвитости налогового аппарата. Откупщики были одними из самых богатых и ненавидимых народом людей.

7.2.4. Лица, обязанные контролировать правильность исчисления и полноту уплаты налогов и сборов

К некоторым субъектам налоговое законодательство предъявляет требования воздерживаться от выполнения юридически значимых действий в отношении налогоплательщика (плательщика сбора) до уплаты им налога или сбора, исчисленного в соответствии с законодательством.

Например, судьи не вправе принять исковое заявление, апелляционную или кассационную жалобу, если к этим документам не приложено платежное поручение на уплату государственной пошлины с отметкой банка об исполнении.

Судья обязан вернуть иск или жалобу, если пошлина уплачена не в том размере или не по назначению, но он вправе предоставить рассрочку или отсрочку платежа.

Контролировать уплату государственной пошлины обязаны и другие органы и лица, выполняющие юридически значимые действия в пользу ее плательщиков (нотариусы, органы регистрации актов гражданского состояния и др.).

Ранее нотариусы выполняли контролирующие обязанности и в отношении налогов на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения. При оформлении соответствующей сделки иностранных граждан и лиц без гражданства нотариус был обязан проверить факт уплаты ими налога. Без этого нотариальные действия не могли быть выполнены. В соответствии с Законом РФ «О дорожных фондах в Российской Федерации» органам дорожно-патрульной службы вменялось в обязанность проверять факт уплаты налога с владельцев автотранспортных средств при их регистрации, перерегистрации или техническом осмотре.

Налоговый кодекс РФ не указывает этих лиц в качестве участников налоговых отношений, что нужно рассматривать как упущение, а не как обдуманные действия законодателя. Вследствие этого невыполнение ими обязанностей по контролю в сфере налогообложения не может повлечь применения к нарушителям санкций, предусмотренных НК РФ. Однако такие действия могут рассматриваться как иное правонарушение (например, должностное) и повлечь другие неблагоприятные последствия. Например, у нотариуса, пренебрегающего названными обязанностями, может быть отозвана лицензия.

7.2.5. Лица, обязанные информировать налоговые органы о фактах, существенных для налогообложения

Некоторым субъектам налоговое законодательство может вменять в обязанность информировать налоговые органы о ставших известными им фактах, с которыми закон связывает возникновение обязанности третьего лица заплатить налог или сбор. Например, налог на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения, уплачивался российскими гражданами по уведомлению налогового органа. Оно составлялось на основе сведений, представленных нотариусом, зарегистрировавшим факт принятия наследства или сделку дарения.

Налоговый кодекс РФ устанавливает обязанность органов (учреждений), уполномоченных совершать нотариальные

действия, и частных нотариусов представлять в налоговые органы по месту своего нахождения соответствующие сведения не позднее пяти дней со дня нотариального удостоверения права на наследство или договора дарения (п. 6 ст. 85). Однако в связи с отменой в 2000 г. налога на имущество, переходящего в порядке наследования или дарения, в настоящий момент информация нотариусов нужна для контроля за доходами граждан: налог на доходы физических лиц взимается с вознаграждений, выплачиваемых наследникам (правопреемникам) авторов произведений науки, литературы, искусства; с подарков в виде недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей, паев (за исключением случаев дарения близкими родственниками) (п. 18.1 ст. 217 НК РФ).

Налоговый кодекс РФ устанавливает ответственность нотариусов за непредставление или несвоевременное представление этой информации (ст. 129.1).

На ряд лиц была возложена обязанность представлять сведения налоговому органу в рамках налогового контроля за расходами граждан. Цель этого контроля – проверка соответствия крупных расходов физического лица его доходам. Информацию налоговому органу были обязаны представлять организации и уполномоченные лица, регистрирующие имущество: недвижимость, механические транспортные средства, ценные бумаги, культурные ценности, золото в слитках. Налоговый кодекс РФ определял порядок выполнения этой обязанности (ст. 862) и устанавливал ответственность за его нарушение. В 2003 г. этот метод налогового контроля был отменен.

7.2.6. Лица, обязанные представлять налоговым органам данные, необходимые для исчисления налога

В предусмотренных законодательством случаях обязанность исчислять налог может быть возложена на налоговый орган. Как правило, это касается налогов на имущество физических лиц. Информацию об объекте налогообложения и другие необходимые сведения налоговый орган получает в этом случае от государственных органов, ведущих регистрацию и оценку соответствующего имущества: земельных участков, строений, транспортных средств.

Налоговый кодекс РФ устанавливает, что органы, регистрирующие и учитывающие недвижимое имущество и транспортные средства, – объекты налогообложения, обязаны сообщать о расположенном на подведомственной им территории недвижимом имуществе или о транспортных средствах,

зарегистрированных в этих органах, а также об их владельцах в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней после регистрации имущества (п. 4 ст. 85).

Однако для исчисления налога могут потребоваться данные об изменении стоимости строения, условий использования земельного участка и др. Эти данные налоговые органы могут получить также только в соответствующих учетных и регистрирующих органах. Поэтому эти органы обязаны ежегодно до 1 марта бесплатно представлять сведения об объектах недвижимости, транспортных средствах и т. п. по состоянию на 1 января текущего года (об инвентаризационной стоимости недвижимого имущества и другие необходимые для налогообложения данные).

Но не установлен порядок индивидуального обращения налогового органа с запросом, срок ответа на запрос, ответственность за пропуск срока представления информации или за отказ ее представить. Это упущение законодателя может стать причиной срыва сбора налогов.

7.2.7. Лица, обязанные представлять налоговым органам данные, необходимые для организации налогового контроля

Органы, выдающие лицензии, свидетельства, иные подобные документы частным нотариусам, адвокатам и другим лицам, действующим на свой риск в целях систематического получения дохода от оказания платных услуг, но не подлежащим регистрации в качестве предпринимателей, представляют налоговым органам информацию об этих лицах.

Граждане учитываются налоговыми органами на основе сведений органов, регистрирующих акты гражданского состояния. Эти органы обязаны представлять в налоговые инспекции данные о фактах рождения и смерти и др. Обязанность информировать налоговые органы об установлении опеки, попечительства и управления имуществом возлагается на органы опеки и попечительства (ст. 85 НК РФ).

Органы, учитывающие и регистрирующие пользователей природных ресурсов и выдающие лицензии на эту деятельность, обязаны сообщать налоговым органам о предоставлении соответствующих прав.

Есть соответствующие обязанности и у некоторых других государственных органов (выдающих удостоверяющие личность документы, проводящих аккредитацию представительств иностранных фирм и др.).

Для контроля денежных потоков налоговым органам

необходимы сведения об открытых налогоплательщиками банковских счетах. Такие сведения налогоплательщики обязаны представлять самостоятельно. Однако и на банки возложена обязанность сообщать налоговому органу об открытии или закрытии счета организации, предпринимателя, иного самозанятого лица. Сведения направляются банком в налоговый орган, зарегистрировавший налогоплательщика, в трехдневный срок со дня открытия или закрытия счета (ст. 86 НК РФ).

В определенных случаях налоговые органы могут потребовать от банков сведения о наличии счетов, вкладов, денежных остатков на них и движении средств. Банки обязаны выполнять эти требования (ч. 2 ст. 86 НК РФ).

7.2.8. Лица, обязанные оказывать содействие налоговым органам в проведении мероприятий налогового контроля (процессуальные лица)

Мероприятия налогового контроля могут потребовать проведения специальных действий и процедур. К их совершению привлекаются лица, обладающие специальной квалификацией, – эксперты, специалисты, переводчики.

Экспертом признается лицо, имеющее специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле. Задача эксперта – подготовить заключение по вопросу, имеющему значение для налогообложения.

Специалистом признается тот, кто обладает определенными профессиональными знаниями и навыками. В отличие от эксперта специалист лично участвует в контрольных мероприятиях. К примеру, при инвентаризации имущества для проведения замеров может быть привлечен специалист. При расхождении учетных и фактических данных перед экспертом может быть поставлен вопрос, не вызвано ли расхождение естественной убылью имущества.

Порядок привлечения лиц к выполнению обязанностей экспертов, специалистов и переводчиков, права этих лиц и их ответственность определены ст. 95–97, 129 НК РФ.

Граждане, которым известны какие-либо обстоятельства, значимые для налогообложения, могут быть вызваны налоговым органом в качестве свидетелей по делу о налоговом правонарушении. Важно отметить, что не могут допрашиваться в качестве свидетелей лица, которые получили эту информацию при исполнении своих профессиональных обязанностей, и она относится к их профессиональной тайне{130}. В частности, адвокаты и аудиторы не могут давать свидетельские показания о

фактах, ставших им известными в ходе оказания консультационных, правовых и других услуг. Иные лица вправе отказаться от дачи свидетельских показаний по основаниям, предусмотренным законодательством. Согласно ст. 51 Конституции РФ никто не обязан свидетельствовать против себя самого, своего супруга и близких родственников.

НК РФ устанавливает ответственность свидетелей за отказ или уклонение от показаний либо за заведомо ложные показания. Лицо, вызванное в качестве свидетеля, наказуемо за неявку или уклонение без уважительных причин от явки в налоговый орган (ст. 128 НК РФ).

Еще один участник контрольных мероприятий – понятые. Ими могут быть любые граждане, не заинтересованные в исходе дела. Их задача – удостоверить факт, содержание и результаты действий, проведенных в их присутствии (ст. 98 НК РФ).

7.2.9. Банки

Важные участники налоговых правоотношений – банки. Как хозяйствующие субъекты они относятся к налогоплательщикам и обладают соответствующим правовым статусом.

Однако в силу специфики деятельности на банки возлагается ряд обязанностей публично-правового характера. Порядок их выполнения не зависит от договоренности банка с клиентом, а всецело определяется законодательством. За невыполнение этих обязанностей установлены меры административной, а не гражданско-правовой ответственности.

Эти обязанности связаны с особыми требованиями законодательства к порядку открытия банками счетов гражданам и организациям, ведения операций по этим счетам и др. (схема II-9).

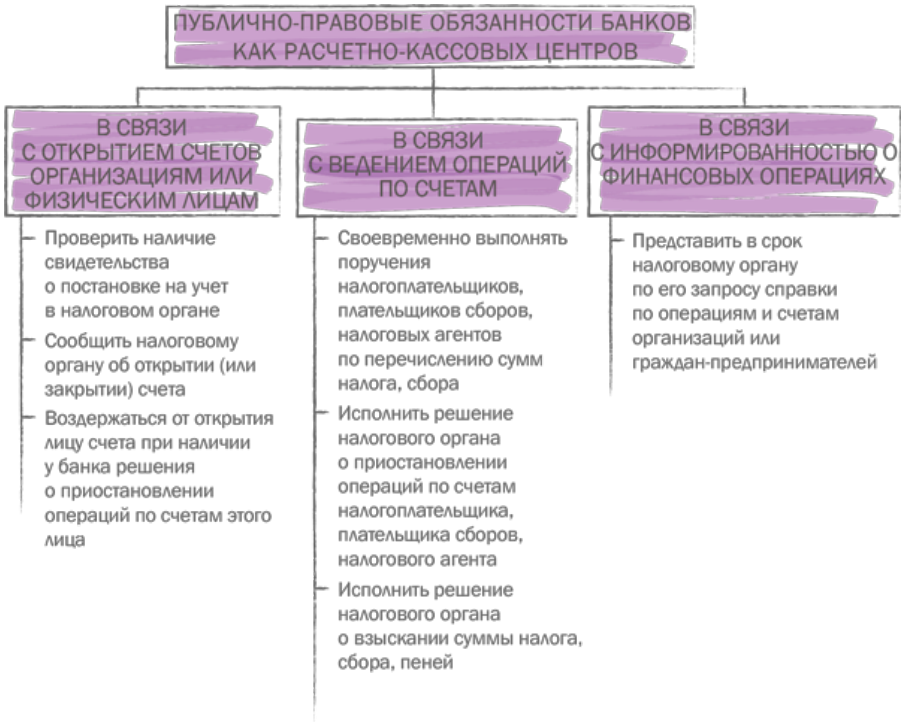

ПУБЛИЧНО-ПРАВОВЫЕ ОБЯЗАННОСТИ БАНКОВ КАК РАСЧЕТНО-КАССОВЫХ ЦЕНТРОВ
В СВЯЗИ С ОТКРЫТИЕМ СЧЕТОВ ОРГАНИЗАЦИЯМ ИЛИ ФИЗИЧЕСКИМ ЛИЦАМ
Проверить наличие свидетельства о постановке на учет в налоговом органе
Сообщить налоговому органу об открытии (или закрытии) счета
Воздержаться от открытия лицу счета при наличии у банка решения о приостановлении операций по счетам этого лица
В СВЯЗИ С ВЕДЕНИЕМ ОПЕРАЦИЙ ПО СЧЕТАМ
Своевременно выполнять поручения налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов по перечислению сумм налога, сбора
Исполнить решение налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сборов, налогового агента
Исполнить решение налогового органа о взыскании суммы налога, сбора, пеней
В СВЯЗИ С ИНФОРМИРОВАННОСТЬЮ О ФИНАНСОВЫХ ОПЕРАЦИЯХ
Представить в срок налоговому органу по его запросу справки по операциям и счетам организаций или граждан-предпринимателей

Схема II-9

Перечисление и зачисление средств, поступивших в уплату налогов на счет бюджета, – одна из стадий исполнения бюджета. Это бюджетные, а не налоговые отношения. Налогоплательщики не принадлежат к субъектам бюджетных отношений. Налоговое законодательство регулирует лишь отношения по исполнению платежных поручений налогоплательщиков обслуживающими их банками и не регулирует вопросов дальнейшего зачисления уплаченных сумм на бюджетные счета.

Согласно ст. 40 БК РФ налоговые доходы считаются уплаченными в соответствующий бюджет или бюджет государственного внебюджетного фонда с момента, определяемого налоговым законодательством. НК РФ устанавливает, что обязанность уплаты налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату налога при наличии достаточного денежного остатка на счете, а при уплате налога наличными денежными средствами – с момента внесения денежной суммы в уплату налога в банк или кассу органа местного самоуправления либо в организацию федеральной почтовой связи (п. 2 ст. 45).

Поручение на перечисление налога исполняется банком в обязательном порядке в течение одного операционного дня. Плата за обслуживание по таким операциям не взимается (п. 2 ст.

60 НК РФ).

Ответственность за нарушение этого порядка банк несет не перед клиентом, а перед государством. С банка, просрочившего перевод средств, поступивших в уплату налога, взыскиваются неперечисленные суммы, а также пени и штрафы. Руководитель банка может быть привлечен к административной ответственности.

> Налоговые отношения между налогоплательщиками и кредитными учреждениями регулируются налоговым законодательством.

Следовательно, законодатель рассматривает несвоевременное исполнение банком платежного поручения на уплату налога не как гражданско-правовое нарушение, за которое наступает ответственность перед владельцем счета, а как нарушение публично-правовое. На банк возлагаются публичные обязанности выполнения функций, связанных с перечислением средств на бюджетные счета. Порядок выполнения этих функций не регулируется соглашением банка с клиентом (налогоплательщиком), а определяется законодательством.

Отношения налогоплательщика и банка по поводу уплаты налога – публично-правовые. В рамках этих отношений на налогоплательщика возложена публично-правовая обязанность уплатить налог, а на банк – провести этот платеж. Банк при этом действует не как представитель налогоплательщика перед государством, а как представитель публичных интересов государства, принимающий от плательщика исполнение публичной обязанности уплаты налога.

Эта позиция подтверждена Постановлением Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 г. № 24-П{131}. КС РФ указал, что «в рамках конституционного обязательства по уплате налогов на налогоплательщика возложена публично-правовая обязанность уплатить законно установленные налоги и сборы, а на кредитные учреждения – публично-правовая обязанность обеспечить перечисление соответствующих платежей в бюджет. При этом истолкование статьи 57 Конституции Российской Федерации в системной связи с другими положениями Конституции Российской Федерации не позволяет сделать вывод, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет».

КС РФ отметил также, что «налоговые отношения, возникающие между налогоплательщиками и кредитными

учреждениями при исполнении последними платежных поручений на списание налоговых платежей, регулируются налоговым законодательством. Отношения по зачислению средств, поступивших в уплату налогов, на бюджетные счета, являются бюджетными… Таким образом, действующие налоговое и бюджетное законодательства различают понятие уплаты налога и зачисления налога».

За неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей банки несут ответственность в виде штрафов и пеней. Виды нарушений банком обязанностей, установленных налоговым законодательством, представлены на схеме II-10.

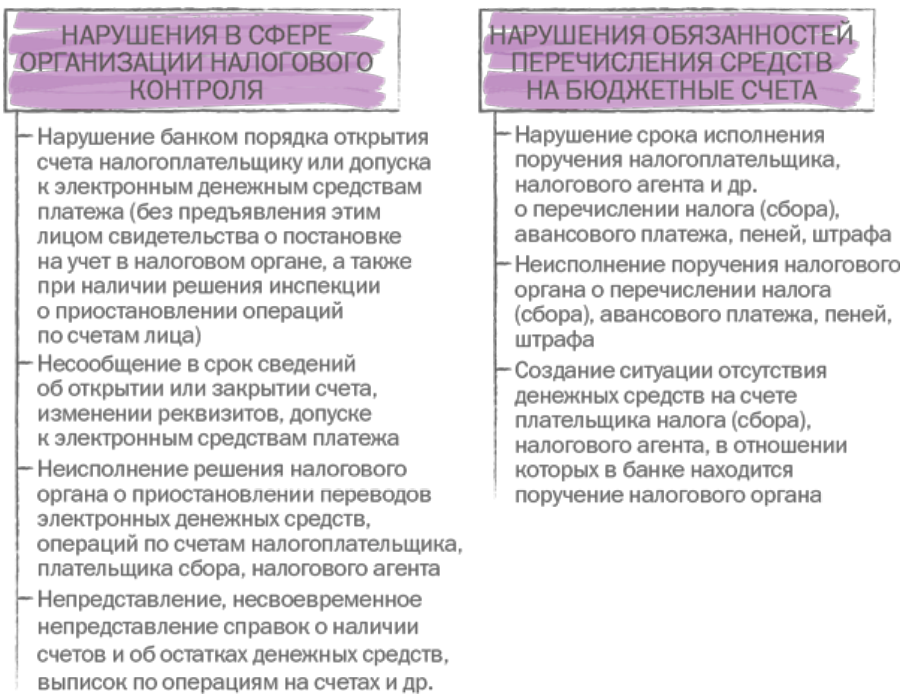

НАРУШЕНИЯ В СФЕРЕ ОРГАНИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ
Нарушение банком порядка открытия счета налогоплательщику или допуска к электронным денежным средствам платежа (без предъявления этим лицом свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, а также при наличии решения инспекции о приостановлении операций по счетам лица)
Несообщение в срок сведений об открытии или закрытии счета, изменении реквизитов, допуске к электронным средствам платежа
Неисполнение решения налогового органа о приостановлении переводов электронных денежных средств, операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента
Непредставление, несвоевременное непредставление справок о наличии счетов и об остатках денежных средств, выписок по операциям на счетах и др.
НАРУШЕНИЯ ОБЯЗАННОСТЕЙ ПЕРЕЧИСЛЕНИЯ СРЕДСТВ НА БЮДЖЕТНЫЕ СЧЕТА
Нарушение срока исполнения поручения налогоплательщика, налогового агента и др. о перечислении налога (сбора), авансового платежа, пеней, штрафа
Неисполнение поручения налогового органа о перечислении налога (сбора), авансового платежа, пеней, штрафа
Создание ситуации отсутствия денежных средств на счете плательщика налога (сбора), налогового агента, в отношении которых в банке находится поручение налогового органа

Схема II-10

Виды нарушений банком обязанностей, установленных налоговым законодательством

Если в течение года банк неоднократно нарушает свои обязанности, это дает право налоговому органу обратиться в Центральный Банк РФ с ходатайством об отзыве лицензии на проведение банковских операций.

7.2.10. Налоговые консультанты

В некоторых странах правовыми нормами регулируется

деятельность налоговых консультантов. Это имеет целью гарантировать налогоплательщикам качество услуг, связанных с налогообложением, а также защитить права и интересы самих консультантов.

Есть и другая причина: налоговые органы хотят освободиться от контроля за мелкими налогоплательщиками. Если налоговый консультант, дорожащий своей лицензией, подтвердит налоговую декларацию своего клиента, то налоговые органы проверки, как правило, не проводят. Предусматривается, что профессиональные услуги в области налогообложения (консультирование, подготовка деклараций, представительство, экспертиза и др.) могут оказывать только аттестованные лица, получившие специальный сертификат, лицензию и т. п.

Во Франции к практике по налоговому консультированию допускаются только лица с юридическим образованием. В Италии, где эта деятельность законодательно не регулируется, большинство налоговых консультантов – это экономисты-бухгалтеры.

Важно отметить, что аттестация и лицензирование налоговых консультантов не должны превращаться в форму государственного контроля с целью не допустить к консультированию нежелательных лиц. Поэтому выполнение соответствующих функций возлагается на общественные профессиональные объединения самих налоговых консультантов – союзы, палаты и т. д.

Важнейший принцип работы налоговых консультантов – независимость – не означает отсутствия стандартов их деятельности. Консультанты обязаны соблюдать этические и профессиональные нормы, например, быть объективными, честными в отношениях с клиентом, не способствовать нарушениям налогового законодательства.

Контролируют соблюдение этих требований профессиональные объединения консультантов. Они могут наложить на виновного различные взыскания, вплоть до отзыва лицензии, что влечет запрет заниматься налоговым консультированием.

Налоговый консультант за ненадлежащее выполнение своих обязанностей несет гражданско-правовую ответственность перед клиентом. Законодательство может налагать на консультанта обязательство застраховать риск гражданской ответственности.

Закон должен устанавливать гарантии независимости налоговых консультантов. Важнейшая из них – право на сохранение конфиденциальности сведений и документов, полученных в ходе профессиональной деятельности. Поэтому

налоговые консультанты не могут быть допрошены в качестве свидетелей по делам своих клиентов, у них не могут быть изъяты документы.

Налоговые консультанты и их профессиональные объединения ведут и сопутствующую деятельность: организуют подготовку налоговых консультантов, издают учебные и методические пособия, проводят просветительские мероприятия и т. п.

В Российской Федерации вопрос о необходимости принятия закона о независимых налоговых консультантах активно обсуждается. Вырабатываются принципы, организационные и другие нормы, которые предполагается положить в основу соответствующего законопроекта.

Вопросы для самостоятельного изучения

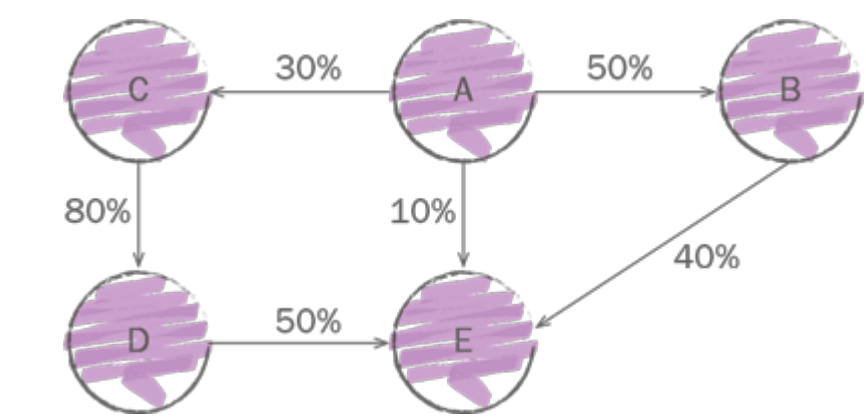
1. Изучите основания и порядок признания лиц взаимозависимыми.

Подготовьте ответы на следующие вопросы:

– В каких целях налоговым законодательством вводится понятие «взаимозависимые лица»?

– Могут ли быть признаны взаимозависимыми физическое лицо и организация?

– Определите долю участия организации *A* в организации *E* исходя из условий, показанных на графике. Стрелками обозначены отношения участия с указанием долей.



– Какими условиями связано усмотрение суда при решении вопроса о взаимозависимости лиц?

При подготовке ответов используйте источники:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации, гл. 14.1 «Взаимозависимые лица. Порядок определения доли участия

одной организации в другой организации или физического лица в организации».

2. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный)/Составитель и автор комментариев С. Д. Шаталов: Учеб. пособие. – М.: МЦФЭР, 1999. – С. 97–104.

3. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный, расширенный)/ Под ред. А. В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1999. – С. 131–135.

2. Изучите порядок исполнения банками обязанностей, связанных с учетом налогоплательщиков.

Подготовьте ответы на следующие вопросы:

– Необходимо ли предварительное письменное согласие налогового органа на открытие банком счета налогоплательщику?

– В отношении каких лиц, открывающих счет, банк обязан удостовериться в постановке их на учет в налоговом органе?

– Какому налоговому органу банк обязан сообщить об открытии или закрытии счета?

– В какой срок банк обязан направить налоговому органу сообщение об открытии или закрытии счета?

– В отношении каких счетов действуют указанные требования?

– Каковы неблагоприятные последствия неисполнения или ненадлежащего исполнения банком обязанностей, связанных с открытием и закрытием счетов?

При подготовке ответов используйте источники:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ст. 11, 86, 132–136.

2. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный)/ Составитель и автор комментариев С. Д. Шаталов: Учеб. пособие. – М.: МЦФЭР, 1999. – с. 97–104.

3. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный, расширенный)/ Под ред. А. В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1999. – с. 418–420, 577–479.

3. Изучите порядок исполнения банками поручений налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов по перечислению сумм налогов, сборов.

Подготовьте ответы на следующие вопросы:

– Какая плата взимается банком за исполнение поручения перечислить налог, сбор?

– В какой срок банк обязан выполнить поручение перечислить

налог, сбор?

– В каком порядке банк перечисляет налоги, сборы по поручениям налогоплательщиков?

– Каковы неблагоприятные последствия неисполнения или ненадлежащего исполнения банком поручений перечислить налог, сбор?

При подготовке ответов используйте источники:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ст. 60, 133–136.

2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Ст. 855.

3. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 г. № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”» // СЗ РФ. 1998. № 42. Ст. 5211.

4. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный, расширенный) / Под ред. А. В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1999. – с. 296–299, 548–552.

5. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный)/ Составитель и автор комментариев С. Д. Шаталов: Учеб. пособие. – М.: МЦФЭР, 1999. – с. 294–298, 579–582.

4. Изучите порядок исполнения банками решений налоговых органов о взыскании с налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов сумм налогов, сборов, пеней.

Подготовьте ответы на следующие вопросы:

– В каких случаях принудительное взыскание сумм налогов, сборов, пеней обращается на денежные средства на счетах налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов?

– Какой документ направляется в банк налоговым органом? Какие реквизиты должен содержать этот документ?

– В каких случаях банк должен отказаться исполнить решение налогового органа о взыскании сумм налогов, сборов, пеней?

– Может ли банк при недостатке средств на счете налогоплательщика для погашения недоимок и пеней исполнять какие-либо платежные поручения налогоплательщика в первоочередном порядке?

– Назовите счета, с которых не производится принудительного взыскания сумм недоимок и пеней.

– В какие сроки банк обязан исполнить решение налогового органа о принудительном взыскании сумм недоимок и пеней?

– Какую ответственность несет банк за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности исполнить решение

налогового органа о принудительном взыскании сумм недоимок и пеней?

При подготовке ответов используйте источники:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ст. 46, 60, 135.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Ст. 855.
3. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 г. № 200-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года “О федеральных органах налоговой полиции”».
4. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный, расширенный)/ Под ред. А. В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1999. – с. 253–258, 553–556.
5. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный)/Составитель и автор комментариев С. Д. Шаталов: Учеб. пособие. – М.: МЦФЭР, 1999. – с. 227–238, 584–587.
6. Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г. Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учеб. пособие. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. – с. 136–149.

5. Изучите порядок исполнения банками решений налоговых органов о приостановлении операций по счетам налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов.

Подготовьте ответы на следующие вопросы:

– По чьим счетам в банках операции не могут приостанавливаться решениями налоговых органов?

– Какие операции по счетам банк обязан прекратить при получении соответствующего решения налогового органа?

– Чем отличаются полномочия налоговых органов по приостановлению операций по счетам организаций от соответствующих полномочий в отношении граждан-предпринимателей?

– Какова процедура принятия и обращения к исполнению решения налогового органа о приостановлении операций по счету?

– В каком порядке банк исполняет решение налогового органа о приостановлении операций по счету?

– Каковы неблагоприятные последствия неисполнения или ненадлежащего исполнения банком решения налогового органа о приостановлении операций по счету?

При подготовке ответов используйте источники:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ст. 31 (п. 5), 76,

134, 135.2.

2. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный)/ Составитель и автор комментариев С. Д. Шаталов: Учеб. пособие. – М.: МЦФЭР, 1999. – с. 360–365, 582–583.

3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая: Постатейный комментарий / Под ред. В. И. Слома. – М.: Статут, 1998. – с. 197–201, 361–362.

6. Изучите порядок исполнения банками обязанностей по раскрытию информации налоговым органам.

Подготовьте ответы на следующие вопросы:

– Какую информацию банки обязаны раскрывать налоговым органам?

– В отношении каких лиц действует обязанность банков по раскрытию информации?

– В каких случаях и в каком порядке банки представляют налоговым органам необходимую для налогового контроля сведения?

– Каковы неблагоприятные последствия неисполнения или ненадлежащего исполнения банком обязанностей по раскрытию информации?

При подготовке ответов используйте источники:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ст. 86 (п. 2), 135, 135.2.

2. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный)/ Составитель и автор комментариев С. Д. Шаталов: Учеб. пособие. – М.: МЦФЭР, 1999. – с. 420, 588–590.

Контрольные тесты

Выберите правильный или наиболее полный ответ {132}**.**

1. Неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц налогоплательщики:

а) имеют право не выполнять;

б) обязаны выполнить, но имеют право обратиться с жалобой в вышестоящий налоговый орган или с иском в суд (арбитражный суд);

в) обязаны выполнить, но имеют право на обжалование, а также на компенсацию убытков.

2. Властный характер налоговых правоотношений проявляется в том, что:

а) налогоплательщики подчинены налоговым органам;

б) налоговые органы имеют право действовать властно-обязывающим образом;

в) налогоплательщики подчиняются требованиям законодательства о налогах и сборах.

3. Договор о налоговых льготах между налогоплательщиком и финансовым органом может быть заключен в случаях:

а) предусмотренных НК РФ;

б) на условиях, предусмотренных НК РФ;

в) когда это не приводит к уменьшению доходов федерального бюджета РФ.

4. Налоговое обязательство относительно. Это означает, что:

а) оно имеет строго определенный состав участников;

б) законодательство устанавливает признаки субъектов налога, а не их персональный состав;

в) законодательство устанавливает условия определения суммы налога, а не его размер.

5. Отличительным признаком налогового обязательства от гражданско-правового служит:

а) односторонность;

б) гарантированность;

в) только положительное содержание.

6. Налоговый учет – это:

а) система учета информации о хозяйствующем субъекте;

б) подраздел бухгалтерского учета;

в) система интерпретации данных бухгалтерского учета.

7. Отношения, в которых государство не проявляет властной компетенции:

а) не могут быть отнесены к налоговым;

б) относятся к налоговым;

в) могут быть отнесены к налоговым в предусмотренных законодательством случаях.

8. Отношения по возмещению ущерба налогоплательщику, причиненного незаконными действиями налогового органа, относятся к:

а) финансово-правовым;

б) налоговым;

в) гражданско-правовым.

9. В соответствии с НК РФ плательщиками налогов и сборов состоят:

а) юридические лица;

б) юридические лица, их филиалы;

в) юридические лица, их филиалы, другие обособленные подразделения, составляющие бухгалтерский баланс и имеющие

отдельный банковский счет.

10. Консолидированным налогоплательщиком называют:

а) лицо, уплачивающее два и более налогов;

б) группу лиц, уплачивающих налоги по совокупным результатам своей деятельности;

в) лицо, уплачивающее налоги в два и более бюджетов.

11. Признание лиц взаимозависимыми влечет:

а) необходимость представления совместной налоговой декларации;

б) оценку результатов сделок между ними с учетом особых правил;

в) применение специальной шкалы налогообложения.

12. Какой критерий не может использоваться для выделения категории налогоплательщиков:

а) форма собственности;

б) место учреждения (инкорпорации);

в) вид деятельности.

13. Налоговые органы представляют налогоплательщикам письменные разъяснения по применению законодательства о налогах и сборах:

а) за согласованную плату;

б) за плату по тарифам, устанавливаемым МНС России;

в) бесплатно.

14. Незаконные акты и требования налоговых органов налогоплательщик:

а) вправе не выполнять;

б) обязан выполнить, а затем имеет право обжаловать в вышестоящий налоговый орган;

в) обязан выполнить, а затем имеет право обжаловать в вышестоящий налоговый орган или суд (арбитражный суд).

15. Взыскание налога, доначисленного вследствие признания сделки притворной или мнимой, возможно:

а) по решению налогового органа;

б) по решению суда;

в) по решению налогового органа или суда.

16. Сотрудники налоговых органов в жилые помещения:

а) не допускаются;

б) допускаются, если эти помещения используются для индивидуальной и предпринимательской деятельности;

в) допускаются только на основании постановления суда или прокурора.

17. Лица, не занимающиеся предпринимательской деятельностью:

а) не обязаны вести учет доходов;

б) ведут учет доходов в произвольной форме;

в) ведут учет доходов по установленной форме.

18. Декларация должна быть представлена в налоговый орган налогоплательщиком:

а) только лично;

б) только по почте;

в) лично или по почте;

г) лично, по почте, по электронным каналам связи.

19. По общему правилу инструкции о заполнении деклараций по региональным налогам вправе издавать только:

а) ФНС России по согласованию с Минфином россии;

б) соответствующие региональные органы ФНС России;

в) соответствующие региональные органы ФНС России по согласованию с финансовыми органами субъекта федерации.

20. При обнаружении ошибок в подаваемой налогоплательщиком декларации налоговый орган:

а) вправе отказать в принятии декларации;

б) вправе отказать в принятии декларации и потребовать исправлений;

в) обязан принять декларацию и указать на ошибку.

21. Предметом договоренности налогоплательщиков и финансовых органов может быть:

а) размер платежа налога;

б) срок уплаты налога;

в) порядок уплаты налога.

22. Налог считается уплаченным:

а) в момент зачисления суммы платежа на соответствующий бюджетный счет;

б) в момент отражения факта платежа в учетных регистрах налогового органа;

в) в момент предъявления налогоплательщиком в банк поручения на уплату налога при наличии достаточного остатка на счете налогоплательщика.

23. При обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы перерасчет налоговых обязательств производится:

а) за период, в котором допущена ошибка;

б) за текущий период, в котором выявлена ошибка;

в) за период, в котором допущена или выявлена ошибка, – в зависимости от обстоятельств.

24. Граждане, не обладающие статусом индивидуальных предпринимателей:

а) не подлежат постановке на учет в налоговых органах;

б) обязаны встать на налоговый учет;

в) регистрируются налоговыми органами.

25. Организации обязаны встать на налоговый учет:

а) по месту своего нахождения, месту расположения обособленных подразделений, недвижимого имущества, транспортных средств, основных фондов;

б) по месту своего нахождения, месту расположения обособленных подразделений, недвижимого имущества, транспортных средств;

в) по месту своего нахождения, месту расположения обособленных подразделений, недвижимого имущества.

26. Налогоплательщики обязаны сохранять данные бухгалтерского учета и другие документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов, в течение:

а) трех лет;

б) четырех лет;

в) пяти лет.

27. В случае получения налогоплательщиком дохода в натуральной форме налоговый агент обязан:

а) удержать налог;

б) потребовать от налогоплательщика внесения суммы налога в кассу агента;

в) сообщить необходимые данные налоговому органу.

28. Главный бухгалтер организации полномочен представлять ее в отношениях с налоговыми органами:

а) в силу занимаемой должности;

б) на основании доверенности или соответствующей записи в учредительных документах;

в) на основании норм законодательства о бухгалтерском учете и отчетности.

29. Прием и взимание налогов выполняют:

а) сборщики налогов;

б) налоговые органы;

в) сборщики налогов и налоговые органы.

30. Обязанности контролировать правильность исчисления и полноту уплаты некоторых налогов, информировать налоговые органы о фактах, существенных для налогообложения, могут быть возложены на:

а) судей;

б) нотариусов;

в) организации и лица, регистрирующие имущество.

Список рекомендованной литературы

1. Витрянский В. В., Герасименко С. А. Налоговые органы, налогоплательщик и гражданский кодекс. – М.: Международный

центр финансово-экономического развития, 1995.

2. Гриценко В. В. Гражданин как субъект налогового права в Российской Федерации. – Воронеж: Изд-во Воронежского государственного университета, 1997.

3. Карасева М. В. Финансовое правоотношение. – Воронеж: Изд-во Воронежского государственного университета, 1997.

4. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный, расширенный)/ Под ред. А. В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1999.

5. Курбатов А. Я. Основные формы взаимодействия гражданского и налогового законодательства // Хозяйство и право. 1996. № 6.

6. Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. – 2-е изд., перераб. и дополн. – М.: Центр ЮрИнфорР, 2006.

7. Основы налогового права: Учеб. пособие. Под ред. проф. Н. П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003.

8. Химичева Н. И. Налоговое право: Учебник. – М.: БЕК, 1997.

Раздел III
Источники налогового права

Глава 8
Налоговое законодательство

8.1. Понятие и виды источников налогового права

Под источниками права понимают формы выражения норм действующего права.

Система источников налогового права в структурном отношении делится на две части: источники, имеющие внутригосударственную природу, и международно-правовые источники.

В *налоговом праве определяющую роль играют внутригосударственные (национальные) источники*. К ним относят законы, подзаконные правовые акты, судебную практику (решения органов конституционной юстиции и акты иных судебных органов), правовой обычай.

Роль и значение этих источников налогового права в разных странах неодинаковы. Основным источником налогового права – законы, среди которых доминирующее положение занимает Основной Закон – Конституция.

В регулировании налоговых отношений высока роль подзаконных нормативных актов. В различных странах объем подзаконного регулирования налоговых отношений разный. Однако эти акты издаются на основе и во исполнение законов, занимают подчиненное положение.

Судебная практика официально признается источником права, в том числе налогового, в англосаксонских странах. В странах континентальной правовой системы признано, что суд не творит, а применяет право. Однако и здесь судебные акты имеют большое значение в регулировании налоговых отношений.

Правовой обычай – сложившееся в практике обыкновение, ставшее юридически обязательным – в налоговом праве применяется чрезвычайно редко, в основном в сферах, не имеющих прямого отношения к исчислению и уплате налогов (порядок прохождения налоговых законопроектов в парламенте и т. п.).

Определенное влияние на налоговые отношения оказывает и юридическая доктрина – научные труды и теории в области налогового права. Однако необходимо рассматривать ее не как самостоятельный источник права, а как одну из основ развития источников налогового права.

Международно-правовые источники налогового права

представлены дву– и многосторонними договорами, соглашениями, затрагивающими различные аспекты налогообложения.

Системе источников налогового права свойственно единство, основой которого служат отношения субординации ее элементов. Субординация исключает конкуренцию различных источников в регулировании одного и того же аспекта налогообложения. Она основана на принципе законности: соответствии всех норм налогового права основным принципам налогообложения, закрепленным или вытекающим из Конституции, соответствии подзаконных нормативных актов законам.

Международные интеграционные процессы приводят к унификации источников налогового права. Она затрагивает как содержание правовых норм, так и форму их выражения. В странах с разными системами национального права все большее значение приобретают законы и международные договоры (схема III-1)[133].

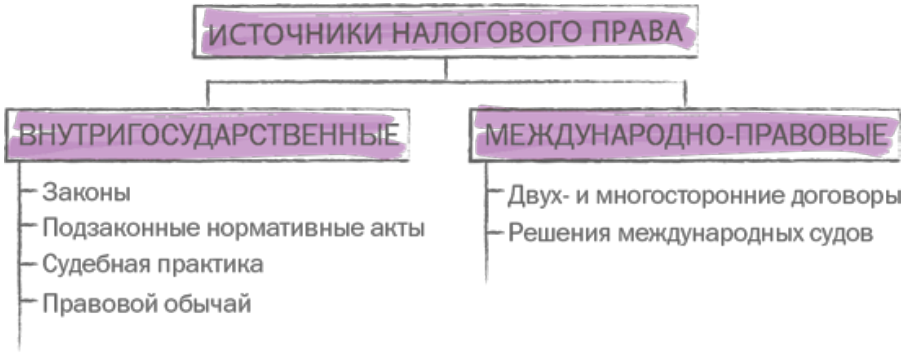


Схема III-1

8.2. Понятие «налоговое законодательство»

Традиционно в советской теории государства и права понятием «законодательство» охватывались акты различных государственных органов, в том числе нормативные акты органов исполнительной власти. Однако принципиальная концепция, лежащая в основе формирования налогового законодательства Российской Федерации, – создание системы законов о налогах прямого действия, исключающей издание конкретизирующих и развивающих их подзаконных актов. Именно законодательная основа налогов, исключающая возможность неоднозначного толкования тех или иных положений, создает необходимые условия для подлинной защиты прав налогоплательщиков.

Советуем прочитать

Озеров И. Х. Основы финансовой науки: Бюджет. Формы взимания. Местные финансы. Государственный кредит. – М.: ООО «ЮрИнфоР-Прогресс» – Пресс: Пепеляев, Гольцблат и партнеры, 2008, 621 с.

Современная российская наука налогового права взращена на трудах эрудированных и талантливых предшественников. Зародившись еще в допетровское время, исследования налоговой проблематики активно развивались на рубеже XIX–XX вв. Эта книга была в 1912 г. удостоена премии Императорской академии наук.

Статья 57 Конституции РФ определяет, что «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы». Конституционный Суд РФ отметил, что «установить налог или сбор можно только законом. Налоги, взимаемые не на основе закона, не могут считаться «законно установленными»{134}. Конституция РФ не допускает взимания налога или сбора на основе указа, постановления, распоряжения или другого акта органа исполнительной власти.

Федеральный закон от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» определяет, что право устанавливать, изменять и отменять (в соответствии с законодательством Российской Федерации) местные налоги и сборы – исключительная компетенция представительных органов местного самоуправления (подп. 10 п. 4 ст. 35). Свои полномочия в налоговой сфере представительные органы местного самоуправления реализуют только в соответствии с федеральными законами. Конституционный Суд Российской

Федерации подчеркнул, что «конституционное требование об установлении налогов и сборов только и исключительно в законодательном порядке представляет собой один из принципов правового демократического государства и имеет своей целью гарантировать, в частности, права и законные интересы налогоплательщиков от произвола и несанкционированного вмешательства исполнительной власти»{135}.

> Понятие «законодательство о налогах и сборах» охватывает законодательство РФ о налогах и сборах и законодательство субъектов Федерации.

На этих конституционных положениях базируется и НК РФ. Согласно п. 1, 4, 5 и 6 ст. 1 НК РФ понятие «законодательство о налогах и сборах» охватывает, во-первых, законодательство РФ о налогах и сборах, которое состоит из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов; во-вторых – законодательство субъектов Федерации о налогах и сборах, которое состоит из законов и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах, принятых законодательными (представительными) органами власти субъектов Федерации. Наконец, это понятие охватывает нормативные правовые акты о налогах и сборах, принятые представительными органами местного самоуправления.

> Акты органов исполнительной власти не включены в законодательство о налогах и сборах.

Таким образом, акты органов исполнительной власти не включены в законодательство о налогах и сборах.

В действительности, налоговые отношения регулируются не только законами, но и подзаконными актами. Однако необходимо учитывать, что только закон налагает на налогоплательщика соответствующие обязанности. Поэтому федеральные органы исполнительной власти, органы исполнительной власти субъектов Федерации, исполнительные органы местного самоуправления, а также органы государственных внебюджетных фондов издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, только в случаях, предусмотренных законодательством о налогах и сборах. Эти акты не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах (ст. 4 НК РФ).

Следует обратить внимание на такой аспект: Федеральная налоговая служба РФ как орган контролирующий и надзирающий в сфере налогов и сборов должна быть крайне ограничена в

возможностях издавать нормативные правовые акты по предмету собственных полномочий. Иначе образуется триада «сам устанавливаю правила, сам проверяю их исполнение, сам привлекаю к ответственности за их нарушение», недопустимая из-за угроз правам и интересам контролируемых лиц.

Поэтому НК РФ устанавливает, что ФНС России и ее территориальные органы не имеют права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов (п. 2 ст. 4).

Насколько свободно законодатель может поощрять подзаконное регулирование в сфере налогообложения и сборов! Как широко он может делегировать свои полномочия органам исполнительной власти? От ответа на эти вопросы может зависеть судьба всего законодательства о налогах, поскольку «выветривание» законов сводит их значение на нет.

Законодательная ветвь власти формируется в рамках системы разграничения компетенции государственных органов. Эта система перестанет функционировать, если законодательный орган по какой-либо причине не будет выполнять свои функции. Этим будут подорваны гарантии реализации гражданских прав и свобод.

Гарантией реализации прав налогоплательщика служит реальное разделение права облагать налогом и взимать его. Поэтому законодатель не вправе отказаться от выполнения своих функций, в том числе широким делегированием полномочий. С позиции Конституции РФ наделение законодательного органа правом устанавливать налоги означает также и обязанность законодательного органа самостоятельно реализовывать это право.

Конституционный Суд РФ подтвердил эту точку зрения и указал в Постановлении от 11 ноября 1997 г. № 16-П, что «наделение законодательного органа Российской Федерации конституционными полномочиями устанавливать налоги означает также обязанность самостоятельно реализовать эти полномочия».

Право представительного органа делегировать свои полномочия по установлению и определению существенных элементов налоговых обязательств небезгранично. Представительный орган не может делегировать органу исполнительной власти право на установление налога или сбора в целом. Только отдельные элементы юридического состава налога могут быть установлены органами исполнительной власти на основе прямого указания об этом в законе о конкретном налоге. При этом закон должен назвать основные характеристики, которые будут лежать в основе решения органа исполнительной

власти.

> Утверждение налогов законом – необходимый инструмент установления обязанности платить налоги.

Утверждение налогов законом не только средство ограничения полномочий исполнительной власти, но и необходимый инструмент установления безусловной обязанности налогоплательщиков уплачивать налоги. Только законодательная форма введения денежной повинности в максимальной степени исключает взаимосвязь уплаты налога с решением налогоплательщика о целесообразности такого шага.

«Облекая решения по вопросам налогообложения в форму закона, государственная власть пресекает попытки обсуждения налоговых операций на предмет их целесообразности, поскольку режим законности предполагает безусловное исполнение законов. Для граждан, настаивающих на нецелесообразности тех или иных налоговых норм, остается единственная возможность для конструктивных политических действий – добиваться внесения через парламент изменений, дополнений в текст налогового закона, либо требовать его отмены. При этом до тех пор, пока норма не будет изменена или отменена, налогоплательщик обязан неукоснительно ее выполнять»{136}.

Конституционный Суд РФ отметил, что «налог – необходимое условие существования государства, поэтому обязанность платить налоги, закрепленная в статье 57 Конституции Российской Федерации, распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства… С публично-правовым характером налога и государственной казны и с фискальным суверенитетом государства связаны законодательная форма учреждения налога, обязательность и принудительность его изъятия, односторонний характер налоговых обязательств»{137}.

> Налоговое законодательство – совокупность норм, содержащихся в законах РФ и принятых на их основе законах субъектов Федерации, актов представительных органов местного самоуправления, устанавливающих систему налогов и сборов, общие принципы налогообложения и сборов, основания возникновения, изменения и прекращения отношений собственников и государства по уплате налогов и сборов, формы и методы налогового контроля, ответственность за нарушения налоговых обязательств.

Таким образом, законодательную форму установления налоговых обязательств можно рассматривать как своего рода компромисс публичной цели взимания налогов и частного содержания источников налога. Нарушение равновесия одинаково пагубно и для налогоплательщиков, и для бюджета. Для налогоплательщиков потому, что ведет к произвольному лишению их части собственности, для бюджета потому, что чревато нестабильностью бюджетных поступлений, пагубно сказывается на выполнении государством его социальных функций. Так, в Постановлении от 1 апреля 1997 г. № 6-П Конституционный Суд Российской Федерации указал, что средства, полученные в результате взимания сбора, введенного Правительством РФ с превышением полномочий, не предусмотрены доходной частью бюджета, что ставит под сомнение правомерность их расходования Правительством РФ (абзац восьмой п. 2). Незаконно собранные средства, по общему правилу, должны быть возвращены плательщикам. В результате этого остаются нереализованными какие-то запланированные программы. Законодательная форма установления налога в этом смысле выступает гарантией формирования доходной части бюджета в соответствии с намеченными показателями.

Вопрос о налоговом законодательстве – это не только вопрос о видах нормативных правовых актов, но и об отношениях, подлежащих урегулированию именно актами конкретного вида. По форме налоговое законодательство – совокупность актов законодательных (представительных) органов; по содержанию налоговое законодательство – совокупность норм, регулирующих вопросы налогообложения и сборов, отнесенные Конституцией РФ к ведению законодательных (представительных) органов власти.

Можно предложить следующее определение:

Налоговое законодательство – совокупность норм, содержащихся в законах РФ и принятых на их основе законах субъектов Федерации, актов представительных органов местного самоуправления, устанавливающих систему налогов и сборов, общие принципы налогообложения и сборов, основания возникновения, изменения и прекращения отношений собственников и государства по уплате налогов и сборов, формы и методы налогового контроля, ответственность за нарушения налоговых обязательств (схема III-2).

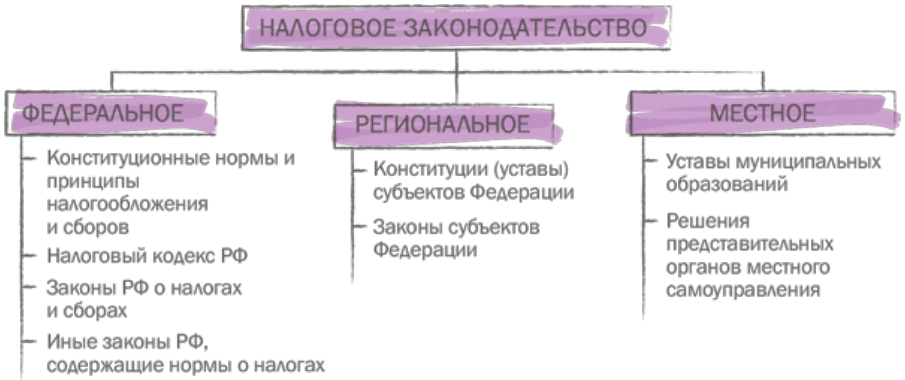


Схема III-2

8.2.1. Особенности законодательного установления налогов и сборов

Необходимо выделить ряд требований, следующих из Конституции РФ, которым должна соответствовать процедура установления налогов и сборов. Налоги и сборы следует считать законно установленными при наличии как минимум ряда условий.

Во-первых, как уже отмечено, федеральные налоги и сборы должны быть установлены федеральным законодательным органом, а региональные и местные налоги и сборы – соответствующими представительными органами субъектов Федерации и органами местного самоуправления.

Во-вторых, они должны быть установлены в надлежащей форме – федеральным законом, законом субъекта Федерации, актом представительного органа местного самоуправления.

Помимо законов представительные органы власти полномочны принимать и другие акты: постановления, декларации, заявления. Однако нормативные акты о налогах и сборах на федеральном и региональном уровнях могут иметь только форму закона. На местном уровне, где принятие законов не предусмотрено, акты о налогообложении облекаются, как правило, в форму решений.

> Федеральные, региональные и местные налоги устанавливаются, изменяются или отменяются НК РФ.

Федеральные, региональные и местные налоги и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются Налоговым кодексом Российской Федерации. Налоги и сборы субъектов Федерации, местные налоги и сборы вводятся в действие на

соответствующих территориях и прекращают взиматься в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации и законами субъектов Федерации, нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (ст. 12 НК РФ).

В-третьих, закон (акт) о налоге должен быть принят с соблюдением установленного Конституцией РФ и законодательством порядка принятия.

Порядок принятия закона о налоге

К законам о налогах и сборах применяются общие процедуры принятия законов. Однако имеется ряд специфических требований, закрепленных Конституцией РФ. Федеральные законы принимаются Государственной Думой, одной из двух палат Федерального Собрания – представительного и законодательного органа РФ. Законопроекты о введении и отмене налогов, освобождении от их уплаты могут быть внесены в Государственную Думу только при наличии заключения Правительства РФ (ч. 3 ст. 104 Конституции РФ). Это и понятно, поскольку на Правительство РФ возложено исполнение государственного бюджета (ст. 114 Конституции РФ), а реальность его исполнения зависит от наличия необходимых средств. Однако Конституция РФ не устанавливает, что заключение Правительства РФ обязательно должно быть положительным. Фактически эта норма означает, что Правительство РФ должно быть проинформировано о внесенном законопроекте и имеет возможность высказать свои замечания и предложения. Заключение Правительства РФ в виде отдельного документа часто не составляется, а представители Правительства РФ высказывают официальное мнение непосредственно в ходе обсуждения законопроекта в комитетах Государственной Думы.

Круг субъектов, способных выступить с законодательной инициативой о налогах и сборах, в РФ не отличается от установленного в мире. Однако в некоторых государствах в целях исключения популистских влияний на бюджет страны введены ограничения. Например, Конституция Португальской Республики устанавливает, что «депутаты, парламентские группы и областные законодательные ассамблеи не могут вносить законопроекты, законопредложения и предложения о поправках, которые предусматривают в текущем финансовом году увеличение расходов или уменьшение доходов государства, предписанных бюджетом»{138}.

В Великобритании право законодательной инициативы по финансовым вопросам традиционно принадлежит правительству. Исторически парламент созывался для того, чтобы давать разрешение королю взимать тот или иной налог. Парламент не мог быть более жаждущим, чем монарх, поэтому не мог и самостоятельно предлагать введение каких-либо финансовых обременений. Это ограничение права законодательной инициативы по финансовым вопросам унаследовали и некоторые страны Британского Содружества, например Канада.

В противоположность этому в США с законодательной инициативой о налогах может выступить только палата представителей (разд. 7 ст. 1 Конституции США).

Во многих странах, как и в России, для законопроектов о налогах и сборах допускается смешанная инициатива – правительственная и парламентская. Конституция РФ не предусматривает никаких ограничений права депутатов, парламентских комиссий и парламента на внесение поправок в законопроекты о налогах и сборах.

Это приводит к тому, что депутаты становятся незаинтересованными в наличии четких парламентских процедур, ограничивающих их собственную законодательную инициативу и соответственно лоббистские возможности. В результате на любой стадии прохождения налогового законопроекта депутаты вносят поправки, содержащие инородные положения, не имеющие отношения к теме и тексту первоначального варианта. На выходе из Государственной Думы закон становится буквально нашпигованным законоположениями, пролоббированными кем-то из состава парламента. Многие из них выскакивают «как черт из табакерки», удивляют непроработанностью, сиюминутностью, казуистичностью. Эта методика протаскивания налоговых инициатив получила жаргонное название: «прицепить вагончик к паровозику». Такая практика ведет и к нарушению ч. 3 ст. 104 Конституции РФ, ибо устраняет Правительство РФ из процесса налогового нормотворчества.

Принятие Государственной Думой закона по вопросам федеральных налогов и сборов подлежит обязательному рассмотрению в Совете Федерации – другой палате Федерального Собрания (ст. 106 Конституции РФ). По общему правилу, установленному в ст. 105 Конституции РФ, Совет Федерации вправе определять, будет ли он или не будет рассматривать по существу закон, принятый Государственной Думой. В отношении законов о федеральных налогах и сборах это правило не действует – Совет Федерации обязан их рассматривать. Рассмотрение законов о федеральных налогах и сборах в Совете

Федерации – обязательная стадия законотворческого процесса.

Взимание налога согласовывается с парламентом как представительным органом народа, но не согласовывается с каждым конкретным членом общества. Во многих странах установлены конституционные запреты на решение вопросов о налогообложении референдумом. Так, ст. 75 Конституции Итальянской Республики установила, что референдум не допускается в отношении законов о налогах и бюджете{139}. Согласно ч. 3 ст. 118 Конституции Португальской Республики исключаются из выносимых на референдум вопросы и акты бюджетного, налогового и финансового содержания{140}.

В тех случаях, когда отсутствует конституционное ограничение, запрет может быть установлен законом о референдуме. Например, Федеральный конституционный закон от 10 октября 1995 г. № 2-ФКЗ «О референдуме Российской Федерации» четко предусматривал, что на референдум Российской Федерации не могут выноситься вопросы введения, изменения и отмены федеральных налогов и сборов, а также освобождения от их уплаты (ст. 3){141}.

Заменивший его Федеральный конституционный закон от 28 июня 2004 г. № 5-ФКЗ «О референдуме Российской Федерации» установил, что на референдум не могут выноситься вопросы, отнесенные Конституцией Российской Федерации, федеральными конституционными законами к исключительной компетенции федеральных органов государственной власти (подп. 10 п. 5 ст. 6). Эта формулировка фактически содержит тот же запрет, поскольку ст. 72 Конституции Российской Федерации относит к совместному ведению установление общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации. По этому вопросу Конституцией РФ предусмотрено принятие федерального закона.

Вопросы референдума субъекта Федерации регулируются Федеральным законом от 12 июня 2002 г. № 67-ФЗ «Об основных гарантиях избирательных прав и права на участие в референдуме граждан Российской Федерации»{142}. Этот закон прямо не запрещает вынесение на референдум субъекта Федерации вопросов о налогах и сборах, однако предусматривает, что на референдум не могут быть вынесены вопросы, находящиеся в совместном ведении Российской Федерации и субъекта Федерации, за некоторым исключением (п. 4 ст. 13), что они не должны противоречить законодательству РФ (п. 7 ст. 13). К совместному ведению относится установление общих принципов налогообложения и сборов (ст. 72 Конституции РФ). Налоговый кодекс Российской Федерации установил, что к основным

началам законодательства о налогах и сборах относится установление налогов и сборов всех уровней актами соответствующих представительных органов (п. 5 ст. 12, 3). Таким образом, запрет проводить референдумы по вопросам регионального и местного налогообложения определяется системным толкованием положений Конституции РФ и Налогового кодекса РФ. Конституционный Суд Российской Федерации иначе обосновал запрет референдума субъекта Федерации по налогообложению.

> Рассмотрение законов о федеральных налогах и сборах в Совете Федерации – обязательная стадия законотворческого процесса.

Следует отметить, что Федеральный закон от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» предусматривает, что население муниципального образования на местном референдуме (сходе граждан) может непосредственно принимать решения о разовых добровольных сборах средств граждан для решения конкретных вопросов местного значения (самообложение) (ст. 56).

Такие добровольные сборы не признаются сборами в значении, определенном ст. 8 НК РФ, поскольку их уплата не рассматривается как условие совершения плательщиками юридически значимых действий. Такие сборы нельзя отнести и к категории налогов.

Закон о налоге должен быть введен в действие в соответствии с нормами, закрепленными в Конституции РФ и законодательстве. В этом просматриваются два аспекта: ограничение практики придания законам о налогах и сборах обратной силы и проблема стабильности налогового законодательства.

8.2.2. Действие актов налогового законодательства во времени

Статья 57 Конституции РФ предусматривает, что законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют.

Правило о непридании законам обратной силы не специфично для законодательства о налогообложении. Оно свойственно многим отраслям права. Смысл этого требования состоит в том, что изменения, вносимые в законодательство (в

том числе налоговое), не должны пагубно влиять на устойчивость отношений между субъектами права, не должны подрывать уверенность граждан в стабильности их правового и экономического положения, в прочности правопорядка. Упоминание в ст. 57 Конституции РФ о непридании законам о налогах обратной силы – это проявление особой значимости проблемы именно в области налогообложения.

Применительно к налогам и сборам это правило означает, что условия уплаты налогов (размеры, сроки, порядок и др.) должны быть известны субъектам предпринимательской деятельности заранее, т. е. до того, как они своими действиями приобретут обязанность уплаты налога.

Придание законам о налогах обратной силы означает не только принятие соответствующего закона по истечении срока уплаты налога, но и до этой даты, однако после совершения событий или действий, в результате которых возникла обязанность уплатить налог. Так, Конституционный Суд РФ признал, что Закон о земельном налоге фактически имел обратную силу, так как устанавливал повышенные ставки не с начала календарного года, за который этот налог начислялся, а по прошествии значительного времени, хотя и до наступления срока уплаты. Землепользователи вели деятельность на земельных участках, ориентируясь на другие условия налогообложения. Условия и порядок налогообложения должны быть известны землепользователю в момент пользования, а не по прошествии времени{143}.

Конституционный Суд РФ подчеркнул, что недопустимо не только придание законам о налогах обратной силы прямым указанием на это в законе, но и издание законов, по своему смыслу имеющих обратную силу, хотя бы и без особого указания на это в тексте закона. В равной степени недопустимо придание таким законам обратной силы актами официального или иного толкования либо правоприменительной практикой{144}.

> Конституционный запрет на придание закону о налоге обратной силы не может быть нарушен ни при каких обстоятельствах.

Таким образом, конституционный запрет придавать закону обратную силу не может быть обойден при помощи каких-либо технических и иных уловок. Этот запрет не может быть нарушен ни при каких обстоятельствах. Конституция РФ не допускает отказа от этого правила, в том числе в условиях чрезвычайного положения.

Конституционное требование о недопустимости придания

обратной силы законам, устанавливающим новые налоги или ухудшающим положение налогоплательщиков, распространяется как на федеральные законы, так и на законы субъектов Федерации и на акты органов местного самоуправления.

Закон может не только повышать обязательства налогоплательщиков, но и снижать их. Конституционный запрет придавать законам о налогах обратную силу распространяется только на случаи ухудшения положения налогоплательщиков. Одновременно Конституция РФ не препятствует приданию обратной силы законам, если они улучшают положение налогоплательщиков. При этом благоприятное для субъектов налогообложения влияние такого закона должно быть понятно как налогоплательщику, так и государственным органам, взимающим налоги{145}.

В соответствии с конституционными положениями НК РФ определил, что акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые налоги и сборы, повышающие налоговые ставки, устанавливающие или отягчающие ответственность за налоговые правонарушения, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, обратной силы не имеют (п. 2 ст. 5).

Налоговый кодекс РФ развивает положения Конституции РФ. Если в ст. 57 Конституции РФ речь идет о непридании законам обратной силы только для налогоплательщиков, то НК РФ распространяет гарантии и на остальных участников налоговых отношений.

Налоговый кодекс РФ устанавливает два режима обратной силы актов, улучшающих положение налогоплательщиков. В первом случае улучшающие законы всегда имеют обратную силу, а во втором – только тогда, когда это прямо предусмотрено законом. Первый режим распространяется на акты законодательства о налогах и сборах, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей (п. 3 ст. 5). Второй режим установлен для актов, отменяющих налоги и сборы, снижающих размеры ставок налогов и сборов, устраняющих обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей или иным образом улучшающих их положение (п. 4 ст. 5).

В обобщенном виде действие актов налогового

законодательства представлено на схеме III-3.

ДЕЙСТВИЕ АКТОВ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА
НЕ ИМЕЮТ ОБРАТНОЙ СИЛЫ, ЕСЛИ...
Устанавливают новые налоги
Увеличивают размеры налогов, сборов
Устанавливают или отягчают ответственность
Устанавливают новые обязанности
Иным образом отягчают положение участников налоговых отношений
МОГУТ ИМЕТЬ ОБРАТНУЮ СИЛУ, ЕСЛИ...
Отменяют налоги и сборы
Уменьшают размер налога, сбора
Исключают обязанности участников налоговых отношений
Иным образом улучшают положение участников налоговых отношений
ИМЕЮТ ОБРАТНУЮ СИЛУ, ЕСЛИ...
Устраняют или смягчают ответственность
Устанавливают дополнительные гарантии защиты прав участников налоговых отношений

Схема III-3

8.2.3. Порядок внесения изменений в законодательство о налогах и сборах

Порядок внесения изменений в налоговое законодательство – это вопрос его стабильности. Стабильность налогового законодательства тесно связана с принципом определенности налоговых обязательств. Конституционный Суд РФ отметил, что «только закон в силу его определенности, стабильности, особого порядка принятия может предоставить налогоплательщику достоверные данные для исполнения им налоговой повинности»{146}.

Определенность налоговых обязательств включает и определение периода, в течение которого эти обязательства будут оставаться неизменными. Частые изменения нормативной базы налогообложения противоречат принципу определенности налоговых обязательств.

Установление ограничений на изменение правил налогообложения соответствует и принципу свободы предпринимательской деятельности (ч. 1 ст. 34 Конституции РФ), так как этот принцип предполагает наличие стабильных условий занятия предпринимательством.

Начиная с 1991 г., времени становления современной российской налоговой системы, к огромному сожалению, практикуется внесение изменений в законы о налогах по нескольку раз в год. Например, в 1990-е гг. в Закон РФ от 7 декабря 1991 г. № 1998-I «О подоходном налоге с физических лиц» за восемь лет его применения (1992–1999 гг.) внесено 20

изменений и дополнений; в Закон РФ от 6 декабря 1991 г. № 1992-I «О налоге на добавленную стоимость» за тот же срок изменения вносились 22 раза; Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2116-I «О налоге на прибыль предприятий и организаций» переделки коснулись 25 раз.

> Страсть к налоговому реформаторству – самая опасная форма помешательства.

В XXI в. ситуация изменилась в худшую сторону. Со времени принятия Налогового кодекса РФ (31 июля 1998 г., действует с 1 января 1999 г.) на 1 января 2014 г., т. е. за 15 лет его действия, принято 332 федеральных закона, вносящих в него поправки, количество которых неисчислимо. В среднем по 22 закона в год модифицируют главный налоговый закон страны. В 2011 г. было принято рекордное количество изменяющих НК РФ законов – 39 (по 3–4 в месяц)! Учесть этот поток налоговых инициатив невозможно даже специалисту, не говоря уже о налогоплательщиках.

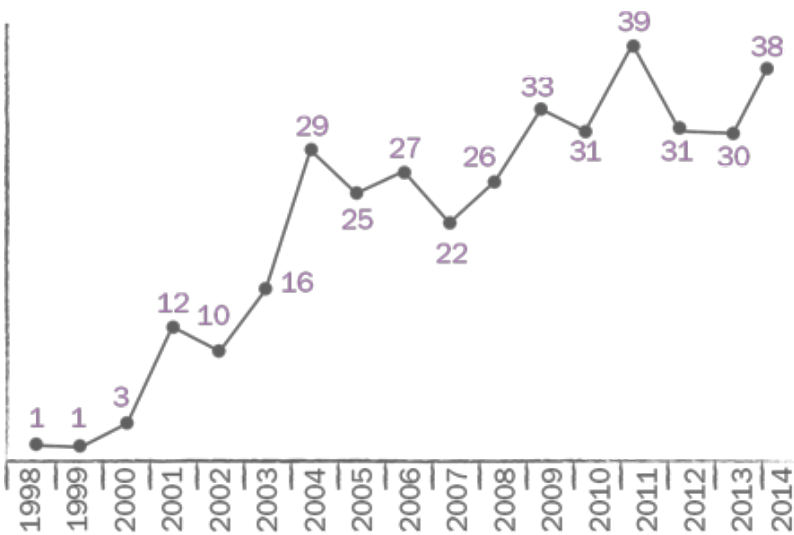


Схема III-4

Число федеральных законов, вносящих изменения в Налоговый кодекс РФ

С целью придания налоговому законодательству большей стабильности Закон РСФСР от 10 октября 1991 г. № 1734-I «Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса в РСФСР»{147} устанавливал в ст. 23 «Порядок изменений в налоговом законодательстве РСФСР», что предложения по налоговой реформе подаются в высший представительный орган

не позднее чем за 3,5 месяца до начала соответствующего финансового года и рассматриваются в ходе обсуждения проекта бюджета; принятые изменения вводятся в действие только с начала следующего финансового года.

Однако все установленные ограничения систематически нарушались самим же Федеральным Собранием.

Ныне действующий Бюджетный Кодекс РФ ничего не привносит для стабильности налогового законодательства, более того, допускает внесение изменений в законодательство о налогах и сборах, вступающих в силу в течение текущего финансового года при условии, что одновременно будут внесены и соответствующие изменения в закон о федеральном бюджете (п. 3 ст. 53).

Опыт российского налогового законотворчества показал, что его основные принципы, в том числе принцип стабильности, должны быть закреплены в акте высшей юридической силы – в Конституции РФ. Только это сможет гарантировать столь необходимую стабильность налогового законодательства федерального уровня.

> Основные принципы налогового законотворчества должны быть закреплены в Конституции РФ.

Стабильность налогового законодательства субъектов Федерации и нормативной базы органов местного самоуправления может обеспечиваться и установлением соответствующих норм федеральным законом.

Налоговый кодекс Российской Федерации предусматривает, что акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. Это правило установлено для актов, изменяющих условия взимания установленных налогов. Что касается федеральных законов, устанавливающих новые налоги и сборы, то они могут вступать в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, и не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.

Такие же ограничения установлены для актов субъектов Федерации и органов местного самоуправления, вводящих налоги и сборы (п. 1 ст. 5 НК РФ). Речь, конечно, идет о тех налогах и сборах, которые предусмотрены в ст. 14 «Региональные налоги и сборы» и в ст. 15 «Местные налоги и сборы» НК РФ.

Таким образом, те налоги, налоговый период по которым равняется календарному году (налог на прибыль организаций, подоходный налог с физических лиц, налог на имущество и др.),

могут быть изменены в течение года многократно, однако все изменения будут вступать в силу не ранее 1 января следующего года при условии, что такие изменения официально опубликованы до 1 декабря текущего года. Если же публикация состоялась только в декабре, то срок вступления изменений в силу сдвигается на год. Например, закон, опубликованный в декабре 2015 г., вступит в силу не ранее 1 января 2017 г.

Условия взимания налогов с коротким налоговым периодом (например, для НДС и акцизов он равен, как правило, одному месяцу) могут меняться значительно чаще.

Нетрудно заметить, что при установлении двух и более условий определения момента вступления закона о налогообложении в силу этот момент определяется датой события, наступившего после выполнения всех других условий. В графическом виде порядок определения даты вступления в силу закона об изменении условий взимания налога представлен на схеме III-5, а закона об установлении нового налога – на схеме III-6.

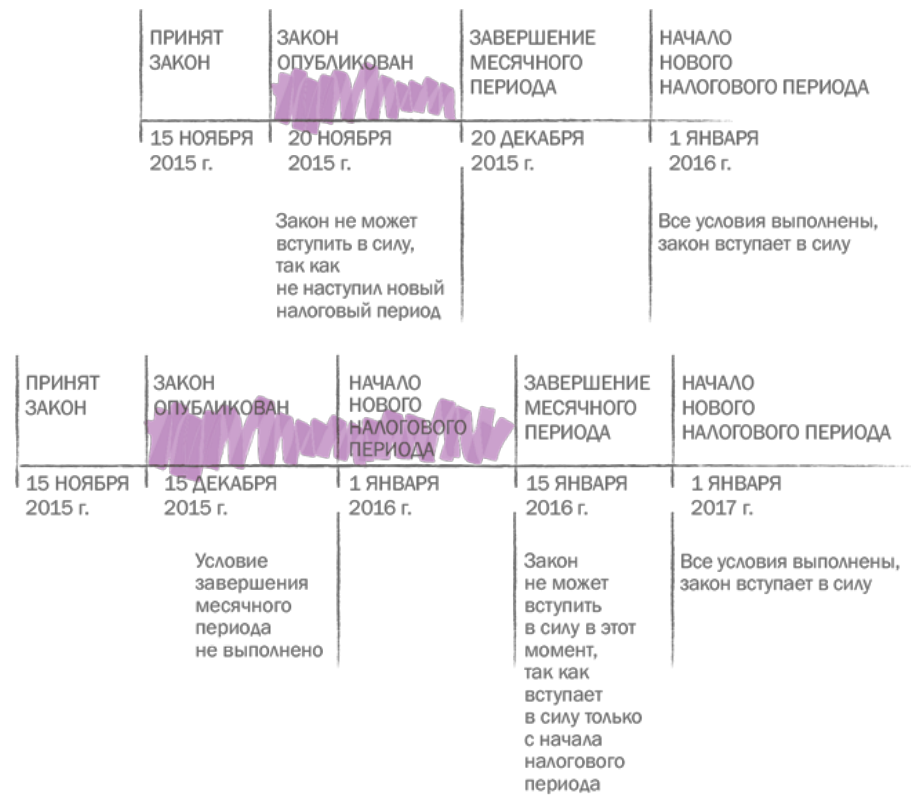

ПРИНЯТ ЗАКОН
ЗАКОН ОПУБЛИКОВАН
ЗАВЕРШЕНИЕ МЕСЯЧНОГО ПЕРИОДА
НАЧАЛО НОВОГО НАЛОГОВОГО ПЕРИОДА
15 НОЯБРЯ 2015 г.
20 НОЯБРЯ 2015 г.
20 ДЕКАБРЯ 2015 г.
1 ЯНВАРЯ 2016 г.
Закон не может вступить в силу, так как не наступил новый налоговый период
Все условия выполнены, закон вступает в силу
ПРИНЯТ ЗАКОН
ЗАКОН ОПУБЛИКОВАН
НАЧАЛО НОВОГО НАЛОГОВОГО ПЕРИОДА
ЗАВЕРШЕНИЕ МЕСЯЧНОГО ПЕРИОДА
НАЧАЛО НОВОГО НАЛОГОВОГО ПЕРИОДА
15 НОЯБРЯ 2015 г.
15 ДЕКАБРЯ 2015 г.
1 ЯНВАРЯ 2016 г.
15 ЯНВАРЯ 2016 г.
1 ЯНВАРЯ 2017 г.
Условие завершения месячного периода не выполнено
Закон не может вступить в силу в этот момент, так как вступает в силу только с начала налогового периода
Все условия выполнены, закон вступает в силу

Схема III-5

Порядок определения даты вступления в силу закона об изменении условий взимания налога с налоговым периодом, равным году

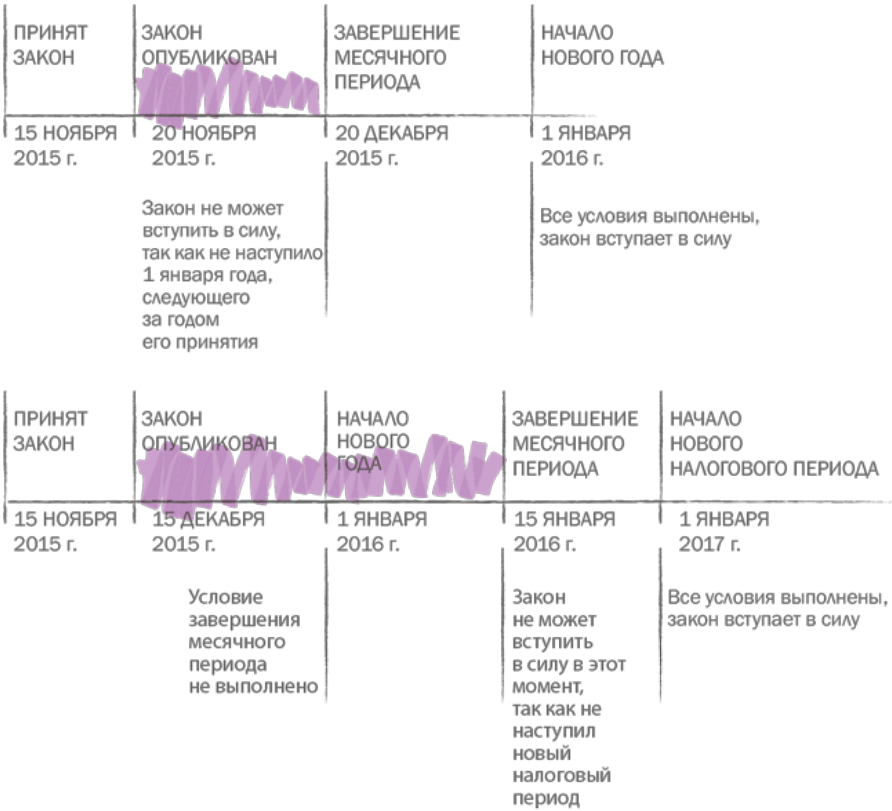

ПРИНЯТ ЗАКОН
ЗАКОН ОПУБЛИКОВАН
ЗАВЕРШЕНИЕ МЕСЯЧНОГО ПЕРИОДА
НАЧАЛО НОВОГО ГОДА
15 НОЯБРЯ 2015 г.
20 НОЯБРЯ 2015 г.
20 ДЕКАБРЯ 2015 г.
1 ЯНВАРЯ 2016 г.
Закон не может вступить в силу, так как не наступило 1 января года, следующего за годом его принятия
Все условия выполнены, закон вступает в силу
ПРИНЯТ ЗАКОН
ЗАКОН ОПУБЛИКОВАН
НАЧАЛО НОВОГО ГОДА
ЗАВЕРШЕНИЕ МЕСЯЧНОГО ПЕРИОДА
НАЧАЛО НОВОГО НАЛОГОВОГО ПЕРИОДА
15 НОЯБРЯ 2015 г.
15 ДЕКАБРЯ 2015 г.
1 ЯНВАРЯ 2016 г.
15 ЯНВАРЯ 2016 г.
1 ЯНВАРЯ 2017 г.
Условие завершения месячного периода не выполнено
Закон не может вступить в силу в этот момент, так как не наступил новый налоговый период
Все условия выполнены, закон вступает в силу

Схема III-6

Порядок вступления в силу закона об установлении нового налога

Для сборов (разовых платежей), применительно к которым налоговый период не устанавливается, изменения могут вступать в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня опубликования соответствующего акта законодательства (п. 1 ст. 5 НК РФ).

Перечисленные ограничения, однако, не касаются актов законодательства, улучшающих положение налогоплательщиков. Поскольку такие акты имеют или могут иметь обратную силу, они вступают в действие по общеустановленным правилам: по истечении 10-дневного срока с момента официального опубликования, если иное не установлено в самом законодательном акте.

Предложенное толкование установленного ст. 5 НК РФ порядка вступления в силу актов законодательства о налогах основано на свидетельствах разработчиков текста кодекса{148}. Оно поддерживалось ВАС РФ{149}.

Однако введенное ст. 5 НК РФ ограничение рассчитано на расторопного и ответственного законодателя, хозяина своего

слова, не позволяющего себе менять правила по ходу игры. В российской политической традиции такие самоограничения нельзя признать.

В первый раз п. 1 ст. 5 НК РФ был принесен в жертву «целесообразности» уже в 1999 г., когда его действие было приостановлено парламентом для того, чтобы дать возможность регионам, опоздавшим с принятием и публикацией региональных законов о налоге с продаж, ввести этот налог с 1 января 1999 г., а не год спустя.

В последующем Конституционный Суд РФ перетолковал норму таким образом, что, например, закон о налоге, опубликованный 31 декабря, может вступить в силу уже 1 февраля следующего года, даже если эта дата не соответствует началу очередного налогового периода{150}.

По справедливой оценке исследователей, «в настоящее время правоприменительная практика, основываясь на толковании ст. 5 НК РФ Конституционным Судом РФ, применяет ст. 5 НК РФ в отрыве от ее буквального смысла, истории создания и целей, которые преследовал законодатель при установлении особого порядка вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах»{151}.

Стабильности условий налогообложения способствует включение в законодательство так называемых дедушкиных оговорок. Это нормы, устанавливающие, что в случае изменения законодателем условий налогообложения, ухудшающих положение налогоплательщика, прежние правила исчисления и взимания налога могут применяться налогоплательщиком в течение определенного периода. Ухудшение условий может заключаться не только в возложении дополнительного налогового бремени, но и в необходимости исполнять иные, ранее не предусмотренные законодательством обязанности, за неисполнение которых применяются меры ответственности (ведение налогового учета; составление счетов-фактур, иных документов; составление и представление отчетности и др.).

Кроме того, введение новых налогов может повлиять и на экономические показатели деятельности налогоплательщика (повышение цен на товары, снижение конкурентоспособности и др.){152}. Установленная законодателем «дедушкина оговорка» не может быть произвольно отменена.

Это следует из Определения Конституционного Суда РФ от 1 июля 1999 г. № 111-О{153}. В абзаце втором ч. 1 ст. 9 Федерального закона от 14 июня 1995 г. № 88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации»{154} предусматривалось, что в случае,

если в результате изменения налогового законодательства будут созданы менее благоприятные условия для субъектов малого предпринимательства по сравнению с ранее действовавшими условиями, то в течение первых четырех лет их деятельность подлежит налогообложению в том же порядке, который действовал в момент их государственной регистрации.

Конституционный Суд РФ установил, что в момент государственной регистрации заявителя жалобы действовал Федеральный закон от 29 декабря 1995 г. № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства»{155}. Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 148-ФЗ «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» изменил условия налогообложения индивидуальных предпринимателей и определил, что со дня вступления его в силу не применяется норма Федерального закона «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации».

Налоговая инспекция уведомила предпринимателя о необходимости уплаты налога по новым правилам. Конституционный Суд РФ указал, что норма об отмене абзац второй ч. 1 ст. 9 Федерального закона «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» не может иметь обратной силы и не применяется к длящимся правоотношениям, возникшим до дня официального опубликования нового правила регулирования. Подобное истолкование указанного положения обусловлено конституционно-правовым режимом стабильных условий хозяйствования, выводимым из ст. 8 (ч. 1), 34 (ч. 1), 57 Конституции РФ.

Пример «дедушкиной оговорки» содержится и в ст. 9 Федерального закона от 9 июля 1999 г. № 160-ФЗ «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации». Стабилизационная гарантия адресована иностранным инвесторам и коммерческим организациям с иностранными инвестициями, участвующим в реализации приоритетных инвестиционных проектов. Предусмотрен предельный срок действия гарантий.

8.2.4. Толкование законодательства о налогах и сборах

Законы о налогах и сборах должны не только формально содержать все существенные элементы налогового обязательства. Конституционный Суд РФ определил еще один критерий, которому должно соответствовать содержание законов о налогах и сборах: «Законодательные органы в целях реализации

конституционной обязанности граждан платить законно установленные налоги и сборы должны обеспечить, чтобы законы о налогах были конкретными и понятными. Неопределенность норм в законах о налогах может привести к не согласующемуся с принципом правового государства (ч. 1 ст. 1 Конституции РФ) произволу государственных органов и должностных лиц в их отношениях с налогоплательщиками и к нарушению равенства прав граждан перед законом (ч. 1 ст. 19 Конституции РФ)»{156}.

Но как быть в том случае, если введенный в действие закон о налоге все же неконкретен и непонятен? В связи с этим возникает ряд проблем, и прежде всего – проблема толкования такого закона и используемых при этом презумпций.

Законы о налогах должны быть понятны всем.

Законы о налогах должны быть понятны всем, так как обязанность платить налоги всеобщая. Основа стабильности, ясности, конкретности закона – это его текст. Любое толкование, не основанное на тексте закона, есть произвол, независимо от оправдания необходимости такого толкования.

КС РФ о толковании текстов законов

Толкование текста закона может быть подчинено строгим правилам, в противном случае открывается простор произволу толкователя, по-своему понимающего объективные законы экономики, общественные интересы и человеческую мораль или другие факторы, положенные в основу его толкования.

При толковании норм законодательства о налогах необходимо руководствоваться следующим.

В ряде постановлений Конституционный Суд РФ отметил, что налог или сбор может считаться законно установленным только в том случае, если законом зафиксированы существенные элементы налогового обязательства, т. е. установить налог можно только прямым перечислением в законе о налоге существенных элементов налогового обязательства{157}.

Другая правовая позиция Конституционного Суда РФ состоит в том, что установить налог или сбор можно только законом. Налоги, взимаемые не на основе закона, не могут считаться законно установленными{158}.

Отсюда следует, что толкование статьи закона о налоге, в отношении смысла которой имеется неопределенность, должно проводиться строго на основании и в пределах закона.

В Постановлении Конституционного Суда РФ от 4 апреля

1996 г. № 9-П отмечено, что налогообложение всегда ограничивает право собственности, закрепленное в ст. 35 Конституции РФ (п. 5). Право собственности первично по отношению к праву государства требовать отторжения части собственности в виде налога. На это ограничение, как и на любое другое ограничение основных прав и свобод, распространяет свое действие ч. 3 ст. 55 Конституции РФ, в соответствии с которой права и свободы человека и гражданина могут быть ограничены только федеральным законом.

Постановление Конституционного Суда РФ позволяет сделать вывод, что в спорных случаях должна действовать презумпция правоты собственника, поступающего наиболее выгодным для себя способом в случаях, когда законодательство допускает толкования. Собственность первична. Налогообложение как ограничение права собственности законно ровно настолько, насколько это установлено законом. Любое исключение должно быть осознано только в связи с правилом. Правило же в данном случае – неприкосновенность собственности.

Советуем прочитать

Михайлова О.Р. Толкование норм налогового законодательства: Учеб. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2004. – 142 с.

Ценность пособию придает значительный опыт ее автора – судьи арбитражного суда в отставке, много лет рассматривавшей налоговые споры.

В практике российского законотворчества нередки случаи, когда тот или иной элемент налогового обязательства не установлен либо установлен, но не определен. Недостатки закона в таких случаях восполняются ведомственными нормативными актами, а порой – решениями судебных органов.

Как отметил немецкий государствовед К. Фогель, ясность содержания нормативного акта о налоге, границы полномочий

административных органов могут быть установлены лишь в пределах разумного. Но «это не означает, однако, что любая неточность правового выражения ввиду спешки или расчета на политический эффект принимается и должна исправляться судебной практикой. Из предложенной конституционным правом строгой привязки налогового регулирования к закону следует, что осуществление налоговых законов не может быть целиком отдано на усмотрение государственных органов управления (следует добавить: и судебных органов. – *Примеч. авт.*). В налоговом праве ради соблюдения конституции действует принцип законности…

И в толковании налоговых законов действуют особые нормы. Цель такого закона не может обусловить его понимание, так как толкование, связанное с целью получения дохода, вело бы к постоянному расширению налоговых обязанностей»[159].

По смыслу постановления Конституционного Суда РФ в тех случаях, когда законодатель не установил и/или не определил хотя бы один из существенных элементов налогового обязательства, налогоплательщик имеет все законные основания уплачивать налог наиболее выгодным для себя способом.

В Налоговом кодексе РФ в целом воспринят этот подход. В кодексе установлено, что акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить. Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов) (пп. 6, 7 ст. 3 НК РФ).

Однако в норме п. 7 ст. 3 НК РФ есть изъяны. «Сомнения, противоречия и неясности», упомянутые в ее тексте, могут быть либо устранимыми, либо неустранимыми. Устранение сомнений, противоречий и неясностей достигается толкованием нормы закона. Толкование – уяснение смысла и содержания правовой нормы с целью устранения сомнений в ее правильном применении. Следовательно, неустранимы сомнения, противоречия и неясности, которые нельзя исключить толкованием. Если они неустранимы, то не может быть дальнейшего толкования, так как оно уже проведено и не дало результатов.

Поэтому понятие «толкование в пользу налогоплательщика сомнений, противоречий и неясностей», примененное в п. 7 ст. 3 НК РФ, имеет особое содержание, состоящее не в толковании нормы в строго юридическом смысле, а в выборе условий налогообложения, исходя из права налогоплательщика

действовать в ситуации правовой неопределенности наиболее выгодным для себя способом.

Неточности, допущенные в НК РФ, порождают различные догадки о том, какие же сомнения, противоречия и неясности акта законодательства неустранимы. Это приводит к принятию судебных решений, отличающихся разнообразием подходов.

В Постановлении от 28 марта 2000 г. № 5-П Конституционный Суд РФ указал{160}, что при обнаружении юридико-технических неточностей, затрудняющих уяснение действительного смысла правовой нормы, правоприменитель, толкуя норму, обязан придерживаться определенных правил. Толкование не должно противоречить аутентичному смыслу и целям законоположений, сути возникающих на их основе правоотношений (п. 8 мотивировочной части), результаты толкования не должны нарушать конституционных принципов, расходиться с конституционно-правовым смыслом нормы (п. 9 мотивировочной части) – это критерии (пределы) толкования. Законоположения должны толковаться в их системной связи и нормативном единстве (п. 7 мотивировочной части) – это условия толкования.

> Толкование, не основанное на тексте закона, есть произвол.

Нетрудно заметить, что и критерии, и условия толкования правовых норм имеют в своей основе тексты нормативных актов. Любое толкование, не основанное на тексте закона, есть произвол, независимо от оправдания необходимости такого толкования. Если результаты толкования противоречат аутентичному смыслу толкуемой нормы (т. е. грамматическому смыслу выражающих ее отдельных слов, их лексическим связям) или аутентичному смыслу иных норм, находящихся в системной связи и нормативном единстве с толкуемой, есть основания говорить о нарушении границ и условий толкования. Если без таких нарушений истолковать норму невозможно, то следует сделать вывод о наличии неустранимых сомнений.

Этот же вывод следует сделать и при обнаружении других нарушений пределов и условий толкования.

В статье 6 НК РФ определено, что одним из проявлений несоответствия Кодексу нормативного правового акта о налогах и сборах следует отметить противоречие общим началам и (или) буквальному смыслу конкретных положений кодекса (подп. 9 п. 1). Таким образом, НК РФ не допускает толкований, выходящих за рамки буквального смысла положений кодекса.

Налоговый кодекс РФ закладывает основы толкования

законов о налогах. Как показала практика, одна из проблем – толкование понятий, присущих различным отраслям права (гражданскому, трудовому, семейному) и используемых в налоговом законодательстве. Нередко высказывается суждение, что при толковании этих понятий необходимо исходить из целей, содержания и иных характеристик соответствующего налогового закона.

Однако необходимо учитывать, что ситуация, когда один термин имеет несколько значений (одно из которых – «в целях налогообложения»), приводит к созданию казуистичного законодательства. Оно становится непонятным для тех граждан, кому непосредственно адресовано. Поэтому по возможности термины других отраслей должны применяться в налоговом законодательстве в общеправовом значении.

Это правило закреплено в НК РФ, ст. 11 которого определяет, что «институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в настоящем кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим кодексом».

Необходимость придания тем или иным понятиям специфического налогового значения объясняется тем, что перераспределительным отношениям, регулируемым посредством налогового права, присущи свои принципы и задачи. Например, законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения (п. 1 ст. 3 НК РФ). Этот принцип был бы нарушен, если бы налоги различно взимались с физических лиц, зарегистрированных в качестве предпринимателей, и лиц, не зарегистрированных в таком качестве, но ведущих на свой риск самостоятельную деятельность, направленную на систематическое получение дохода. Поэтому НК РФ понятие «индивидуальные предприниматели» трактует расширительно (п. 2 ст. 11 НК РФ).

То же можно сказать и о термине «дивиденд». Если гражданское законодательство отождествляет дивиденд с выплатами по акциям, то в соответствии с п. 1 ст. 43 НК РФ дивидендом признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения, по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации. Таким образом, НК РФ охватывает понятием «дивиденд» и суммы, выплачиваемые обществами с ограниченной ответственностью при распределении прибыли. Кодекс

устанавливает единый режим налогообложения распределенной предприятиями прибыли, поскольку не допускает дифференцированного налогообложения в зависимости от формы собственности и организационно-правовой формы предприятий.

8.2.5. Состав налогового законодательства

Правоприменительная практика высветила проблему взаимоотношения закона о налоге и закона, не посвященного в целом налогообложению, но устанавливающего отдельные нормы, которые имеют значение для налогообложения.

Традиционно при расхождении между актами, изданными одним и тем же законотворческим органом, применяется акт, изданный позже, а при расхождении между общим и специальным актом предпочтение отдается специальному.

Однако в этом случае акценты смещены: подлежат ли вообще применению положения, регулирующие налогообложение, если они содержатся в законах, не посвященных налогообложению как таковому?

Иначе говоря, следует ли к налоговому законодательству относить только те акты, которые регулируют исключительно налоговые отношения, или же это более широкая отрасль, включающая все законодательные установления о налогах?

Законом РСФСР «Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса в РСФСР» установлено, что не допускается внесение изменений в налоговую систему, предоставление налоговых льгот, не предусмотренных налоговым законодательством (ст. 23). Верховный Совет Российской Федерации в Постановлении от 10 июля 1992 г. № 3255-I «О некоторых вопросах налогового законодательства Российской Федерации»{161} еще раз подчеркнул, что в целях систематизации налогового законодательства федеральные налоги (в том числе размеры их ставок и налоговые льготы) устанавливаются только законодательными актами Российской Федерации, принимаемыми в форме законов и постановлений по вопросам налогообложения. Изменение режима налогообложения по указанным налогам допускается внесением изменений и дополнений в действующий законодательный акт Российской Федерации по конкретному налогу.

Однако сам же Верховный Совет Российской Федерации, а затем и Федеральное Собрание Российской Федерации многократно допускали отступления от установленных правил. Первое такое отступление было допущено сразу же по принятии Постановления ВС РФ от 10 июля 1992 г. В тот же день был

принят Закон РФ «Об образовании»{162}. В п. 3 ст. 40 этого закона предусмотрено, что образовательные учреждения независимо от их организационно-правовых форм в части непредпринимательской деятельности, предусмотренной уставом этих образовательных учреждений, освобождаются от уплаты всех видов налогов, в том числе и от платы за землю.

В дальнейшем было принято более двух десятков законов, включающих налоговые нормы, в частности: законы РФ от 6 августа 1993 г. № 5605-I «О селекционных достижениях» (ст. 24), от 22 января 1993 г. № 4338-I «О статусе военнослужащих» (ст. 17); Федеральные законы от 21 декабря 1994 г. № 69-ФЗ «О пожарной безопасности» (ст. 28, 29), от 10 января 1996 г. № 6-ФЗ «О дополнительных гарантиях социальной защиты судей и работников аппаратов судов Российской Федерации» (ст. 2, 6).

Налоговые нормы содержатся также в ежегодно принимаемых законах о бюджете. Этими актами устанавливаются нормативы распределения налоговых поступлений между бюджетами различных уровней, а также ставки некоторых налогов, льготы, размеры пеней за просрочку платежа налогов.

Проблема состава налогового законодательства относится к разряду принципов налогообложения. Вопрос о включении норм о налогообложении в неналоговые законы (как правило, речь идет о льготах) важен не только для доходов бюджета, но и для равенства обязанностей граждан. С позиции ст. 57 Конституции РФ вряд ли можно найти удовлетворительное объяснение, почему, например, граждане, занимающие должности судей, налоговых полицейских, таможенников, обладали привилегией не платить подоходный налог, как это было предусмотрено рядом неналоговых законов.

Практика показала, что должный контроль за предоставлением льгот можно обеспечить только в том случае, если этот вопрос будет регулироваться исключительно законами, посвященными налогообложению в целом. Достичь этого можно было бы закреплением соответствующего ограничения в Конституции РФ или же в федеральном конституционном законе. В соответствии с ч. 3 ст. 76 Конституции РФ федеральные законы не могут противоречить федеральным конституционным законам.

Однако ч. 1 ст. 76 Конституции РФ предусмотрено, что федеральные законы имеют прямое действие на всей территории Российской Федерации. Поэтому налоговые нормы, содержащиеся в неналоговых законах, должны применяться в соответствии с общими правилами применения законов.

Это же подтвердил Конституционный Суд РФ в Постановлении от 11 ноября 1997 г. № 16-П. Суд признал

положение ч. 1 ст. 111 Закона РФ «О Государственной границе Российской Федерации» о введении налогового платежа (сбора за пограничное оформление) не противоречащим Конституции РФ. Тем самым фактически подтверждено, что правило ч. 1 ст. 76 Конституции РФ, согласно которой федеральные законы имеют прямое действие на всей территории Российской Федерации, применяются без всякого исключения. Нормы о налогах, содержащиеся в неналоговых законах, должны применяться непосредственно.

Таким образом, хотя в целом ограничительная позиция заслуживает поддержки, выход видится только во внесении соответствующей поправки в Конституцию РФ.

> Нормы о налогах, содержащиеся в неналоговых законах, должны применяться непосредственно.

Эта проблема известна и за рубежом. Существует практика ограничения форм налогового законотворчества. Так, ч. 7 ст. 34 Конституции Испании предусматривает, что «налоги могут быть изменены лишь соответствующим налоговым законом»{163}.

При этом, конечно, не исключено, что законодатели и сами смогут привести свою практику в соответствие конституционно значимым стандартам. Эта идея нашла отражение в НК РФ. В п. 1 ст. 1 НК РФ определено, что законодательство РФ о налогах и сборах состоит из настоящего кодекса и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах. Статья 12 НК РФ определяет, что не могут устанавливаться федеральные, региональные или местные налоги, не предусмотренные кодексом (п. 6). Только кодексом эти налоги могут отменяться (п. 5 ст. 12).

В качестве гарантии выполнения этого правила НК РФ устанавливает, что ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, не предусмотренные кодексом либо установленные в ином порядке, чем это определено кодексом (п. 5 ст. 3).

Однако проблема до конца все-таки не решена. Налоговый кодекс РФ – федеральный закон, а не федеральный конституционный закон. Поэтому не исключена ситуация принятия неналоговых законов, содержащих налоговые нормы. Противоречия этих законов и НК РФ должны разрешаться в соответствии с общими правилами устранения правовых коллизий.

Принятые НК РФ правила об ограничении форм налогового законотворчества нельзя рассматривать только как моральное обязательство законодателя, от которого он вправе отказаться в

любой момент. В противном случае закон теряет свою ценность как обязательный для выполнения акт, вводится двойной стандарт: нормы закона обязательны для одних лиц и не обязательны для других.

Поэтому подобные нормы необходимо рассматривать как самообязывающие. Они обязательны для законодателя и подлежат правовой защите.

Эта защита основана на конституционно-правовом режиме стабильных условий хозяйствования. Он предполагает, что предпринимателям заранее известно, как и в каких формах устанавливаются условия хозяйствования, в том числе условия налогообложения.

Правовая защита должна состоять в признании не соответствующей Конституции РФ нормы, содержащейся в неналоговом законе. Несоответствие состоит в нарушении ст. 8 и 34 Конституции РФ, гарантирующих право на свободную предпринимательскую и иную не запрещенную законом экономическую деятельность. Свобода предпринимательства невозможна без свободы выбора, который зависит от уверенности относительно источников, устанавливающих права и обязанности.

Вместе с тем, если принят неналоговый закон, содержащий норму о налоге, тот же принцип свободы экономической деятельности может послужить основанием для того, чтобы планировать деятельность на основе этой нормы. Предприниматель не должен сам «ревизовать» законодателя и определять, что какую-то норму закона он не обязан или не вправе выполнять.

Приятным удивлением предпринимателя, узнавшего, что он пользовался льготой неправомерно, поскольку закон незаконен, вряд ли можно оправдать необходимость соблюдения конституционно-правового режима стабильных условий хозяйствования.

Выход видится только в том, что норма о налогах, содержащаяся в неналоговом законе, не может не применяться автоматически. Такая норма должна быть обжалована в КС РФ, который может признать ее не соответствующей Конституции РФ и объявить недействительной с момента опубликования постановления КС РФ или с определенного момента после опубликования в будущем.

8.2.6. Кодификация налогового законодательства

Объединение норм налогового законодательства в едином законодательном акте объясняется рядом причин и условий.

Во-первых, налоговое законодательство нуждается в систематизации. Она возможна, поскольку существует внутреннее единство налоговой системы.

Источник уплаты любых налогов – доход лица (реальный или предполагаемый). Необходимо установить четкую последовательность уплаты различных налогов. Так, по общему правилу, из поступившей выручки от реализации товаров (работ, услуг) в первую очередь уплачиваются косвенные налоги (НДС, акцизы). Затем рассчитываются и уплачиваются поимущественные налоги. Оставшаяся за вычетом этих налогов сумма служит базой для расчета налогооблагаемой прибыли. Чистая прибыль, оставшаяся после уплаты налога на прибыль, – источник остальных налогов.

> Налоги устанавливаются и взимаются на основании общих принципов налогообложения и сборов.

Налоги устанавливаются и взимаются на основании общих принципов налогообложения и сборов. Систематизация налогового законодательства способствует более полному и четкому воплощению этих принципов.

Многие понятия, термины, применяемые при установлении того или иного налога, признаны «общеналоговыми». Важно, чтобы они применялись единообразно во избежание ненужного усложнения, казуистичности законодательства. Систематизирующий акт призван исключить неоднородность, внутренние противоречия механизма налогообложения.

Поскольку понятие налоговой системы не сводится только к системе налогов, то НК РФ регулирует фискальный правопорядок в целом. При этом рассматриваются вопросы установления федеральных, региональных и местных налогов, проблемы возникновения и порядок выполнения обязанностей по уплате налогов, права и обязанности налогоплательщиков, формы и методы налогового контроля, ответственность за совершение налоговых нарушений и др. Это позволяет участникам налоговых отношений получить полную и достоверную информацию о своих правах и обязанностях.

Во-вторых, НК РФ выступает основой стабильности налогового законодательства. При реформировании налогового законодательства необходимо найти баланс между потребностью следовать изменениям экономических и социальных условий – с одной стороны, и необходимостью гарантировать субъектам предпринимательской деятельности действительность их инвестиционного планирования, долгосрочных расчетов – с другой.

В ряде стран ограниченная восприимчивость кодифицированных актов к изменениям реальной действительности рассматривается как аргумент в пользу отказа от принятия Налогового кодекса. Нет Налогового кодекса, например, в Великобритании. Однако в других странах это же обстоятельство оценивают в пользу кодификации налогового законодательства, поскольку постоянные поправки, дополнения законодательных актов о налогах приводят к хаосу, в котором трудно ориентироваться даже искушенным экспертам{164}.

Налоговый кодекс РФ призван не только затруднить внесение изменений в налоговое законодательство, но и сократить количество поводов для таких изменений. А это возможно только тщательной проработкой законопроекта, выверки всех его положений.

В-третьих, Конституция РФ крайне немногословна в отношении налогов. Если в Конституции ФРГ, например, содержится специальный раздел «Финансы», то в Конституции РФ отдельные положения, относящиеся к налогообложению, разрознены и неполны. Это одна из причин того, что практика налогообложения в нашей стране знает многочисленные примеры нарушения конституционных начал.

«Сложившаяся ситуация придает новому НК РФ особое значение. Он призван компенсировать конституционные “слабости”, а значит, максимально полно и последовательно раскрыть все основные принципы российского налогового права»{165}. В связи с этим НК РФ – не просто отраслевой закон. Это один из важнейших документов российского права, формирующий отношение граждан к государству и праву вообще. «Кодекс объективно несет на себе конституционную нагрузку. Через реальное налогообложение во многом воспринимаются декларации о демократизме государственного строя, о праве как выражении высшей справедливости, о ценностях федеративного устройства страны»{166}.

В мировой практике в зависимости от объекта регулирования выделяют общие и специальные налоговые кодексы.

Общие налоговые кодексы содержат материальные и процессуальные нормы, регламентирующие налогообложение в целом. Такими кодексами регулируются основы взимания налогов, права и обязанности налогоплательщиков, структура и правовой статус налоговых органов, процедуры исчисления и уплаты налогов, порядок контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов, обжалование действий и решений налоговых органов и их должностных лиц, ответственность за нарушения налогового законодательства.

Примерами таких актов служат Кодекс внутренних доходов США, Налоговый кодекс Франции, Положение о порядке взимания налогов, сборов и пошлин, выполняющее роль Налогового кодекса ФРГ[167].

Специальные налоговые кодексы регулируют отдельные виды фискальных платежей. Например, в Алжире действует несколько таких кодексов: Кодекс прямых налогов и приравненных к ним платежей, Кодекс платежей на товарооборот, Кодекс регистрационных сборов и Кодекс гербовых сборов. В Бельгии применяется Кодекс налогов с доходов населения[168].

Налоговый кодекс РФ – единый законодательный акт

Налоговый кодекс РФ относится к общим налоговым кодексам. Часть первая НК РФ принята Федеральным законом от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ[169]. Она состоит из восьми разделов, в которых регулируются отношения, составляющие основу всей налоговой системы. Разделы включают главы, главы – статьи.

В разделе I «Общие положения» закреплены основные начала (принципы) налогообложения, источники правовых норм о налогах и сборах, основные понятия, система налогов и сборов.

Раздел II посвящен правам и обязанностям участников налоговых отношений – налогоплательщиков и налоговых агентов, а также их представителей.

Основы правового статуса налоговых, финансовых и таможенных органов, органов внутренних дел и следственных органов рассматриваются в разделе III.

В шести главах раздела IV – самого большого в кодексе – устанавливаются общие правила исполнения обязанности по уплате налогов и сборов.

Налоговой отчетности и налоговому контролю посвящен раздел V.

Самым сложным и детальным следует признать дополнивший кодекс в 2011 г. раздел V.1, определяющий понятие «взаимозависимые лица», устанавливающий общие положения о ценах при налогообложении и правила налогового контроля за сделками взаимозависимых лиц.

Виды налоговых нарушений и ответственность за их совершение установлены в разделе VI.

Раздел VII регулирует вопросы обжалования актов налоговых органов, действий их должностных лиц.

В соответствии с Федеральным законом от 31 июля 1998 г. № 147-ФЗ «О введении в действие части первой Налогового

кодекса Российской Федерации»[170] большинство положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации введено в действие с 1 января 1999 г.

Частью второй НК РФ урегулирован порядок исчисления и уплаты конкретных налогов: федеральных, региональных, местных. Она принималась и вводилась в действие поэтапно, по мере принятия глав, посвященных каждому налогу. Эти главы объединены в разделы, объединяющие налоги одного уровня. Самостоятельный раздел посвящен регулированию специальных налоговых режимов.

Налоговый кодекс РФ – основа налогового законодательства РФ. Остальное законодательство принимается только в соответствии с кодексом. Статья 1 НК РФ устанавливает, что законодательство РФ о налогах и сборах состоит из настоящего кодекса и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах.

Соответствие НК РФ – непременное требование к законодательству субъектов Федерации, нормативным правовым актам органов местного самоуправления (п. 4, 5 ст. 1 НК РФ).

Кодекс определяет, что ряд налоговых отношений может быть урегулирован исключительно НК РФ. Не допускается установление, изменение или отмена конкретного налога законом, не вносящим изменений в сам кодекс (п. 6 ст. 12). С позиции ст. 12, в частности, не подлежат применению различные нормы о налогах (например, о предоставлении льгот), включенные в неналоговое законодательство.

Особое значение имеет НК РФ для таможенных платежей. Согласно первоначальной редакции ст. 13 НК таможенная пошлина и таможенные сборы были отнесены к федеральным налогам и сборам. Однако законодатели исходили из того, что к моменту принятия НК РФ уже имелось довольно обширное законодательство, регулирующее отношения по исчислению и уплате таможенных платежей: ТК РФ, Закон РФ «О таможенном тарифе» и др. Поэтому ст. 2 НК РФ определено, что к отношениям по установлению, введению и взиманию таможенных платежей, а также к отношениям, возникающим в процессе проведения контроля за уплатой таможенных платежей и привлечения к ответственности виновных лиц, законодательство о налогах и сборах не применяется, если иное не предусмотрено НК РФ.

В 2004 г. таможенные пошлины и сборы были и вовсе выведены из состава федеральных налогов и сборов по причинам более политическим, чем правовым. Вслед за этим бюджетное законодательство отнесло их к неналоговым доходам бюджета (ст. 51 БК РФ).

Таким образом, НК РФ не закладывает основ исчисления и взимания таможенных платежей. Но, поскольку таможенные органы администрируют взимание некоторых налогов (налог на добавленную стоимость и акцизы при ввозе товаров на территорию РФ), то таможенные органы включены в состав участников налоговых отношений и НК РФ регулирует их полномочия и ответственность в области налогообложения и сборов.

Глава 9
Дополнительные источники налогового права

9.1. Подзаконные нормативные правовые акты

Налоговые отношения регулируются не только законами, но и подзаконными актами. Значение этих актов было особенно велико на первом этапе становления российского налогового законодательства (1991–1998 гг.). «Из более чем тысячи правовых актов, регулирующих налоговые отношения, насчитывается всего 20 законов. Кроме них имеется 100 указов Президента Российской Федерации, 100 правительственных постановлений, а все остальные акты изданы различными ведомствами. Иными словами, в налоговом праве явно преобладают подзаконные акты»{171}.

Необходимость такого регулирования отчасти объяснялась низким качеством законов о налогах, их чрезмерной лаконичностью. Например, Закон РФ от 6 декабря 1991 г. № 1992-I «О налоге на добавленную стоимость» содержал всего 10 статей. А девятью статьями Закона РФ от 18 октября 1991 г. № 1759-I «О дорожных фондах в Российской Федерации» регулировался порядок исчисления и уплаты четырех налогов: налога на пользователей автомобильных дорог, налога с владельцев транспортных средств, налога на приобретение автотранспортных средств, налога на реализацию горюче-смазочных материалов.

Недостатки законодательства восполнялись инструкциями.

Статья 25 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» предусматривала, что инструкции и методические указания по применению законодательства о налогах издаются Государственной налоговой службой Российской Федерации по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации.

Однако зачастую, и в большинстве случаев обоснованно, ведомственные акты вызывали к себе негативное отношение: на практике инструкциями нередко искажалось содержание законов, бюрократизировалась система отношений, ущемлялись права и законные интересы налогоплательщиков.

Органы исполнительной власти должны быть строго ограничены в своих юридических возможностях. Иначе и не может быть, так как закон предполагает использование

принуждения для того, чтобы заставить налогоплательщика выполнить свою обязанность. Поскольку налог представляет собой нарушение свободы и права собственности налогоплательщика, то проявление власти в сфере налогов должно быть ограничено. Важно помнить, что ведомственные инструкции не могут устанавливать или изменять налоговые обязательства налогоплательщиков, их назначение – регламентировать наиболее совершенные и в меру разумной необходимости единообразные способы практической деятельности органов управления, связанной с правильным и своевременным взиманием налогов.

Поэтому совершенствование налогового законодательства пошло не по пути развития подзаконного нормотворчества, а по пути совершенствования самих законов о налогах, установления таких механизмов преодоления пробелов в законодательстве, которые позволяли бы, не прибегая к изданию инструкций, на основании самого закона определять правильный вариант действий.

Конечно, совсем обойтись при налогообложении без подзаконных нормативных актов невозможно. Это объясняется рядом причин.

Во-первых, некоторые вопросы налогообложения требуют достаточно оперативного решения, что не обеспечивается законодательной процедурой. Например, от взимания НДС освобождается реализация важнейших и жизненно необходимых медицинских изделий (ч. 2 ст. 149 НК РФ). Их перечень утверждает Правительство РФ, учитывая меняющуюся конъюнктуру.

Во-вторых, решение ряда проблем, имеющих технический характер, целесообразно поручить специализированным ведомствам, а не загромождать ими закон. Вряд ли правильно утверждать на законодательном уровне формы налоговых деклараций, расчетов и т. п.

В-третьих, некоторые вопросы могут иметь значение для налогообложения, но непосредственно не влиять на определение размера налогового обязательства. Например, НК РФ предусмотрел возможность предоставления инвестиционного налогового кредита организациям, инвестирующим средства в создание объектов высокой энергетической эффективности. Перечень таких объектов утверждается Правительством РФ (ст. 67).

В-четвертых, поскольку налогообложению присуща и регулирующая функция, решение некоторых вопросов может быть отнесено к компетенции органа, ответственного за проведение

социальной и экономической политики в той или иной области. Например, перечень товаров первой необходимости, облагаемых НДС по льготным ставкам, определяет Правительство РФ.

НК РФ не включает подзаконные нормативные акты в состав законодательства о налогах и сборах, отводит им исключительно подчиненную роль (схема III-7).

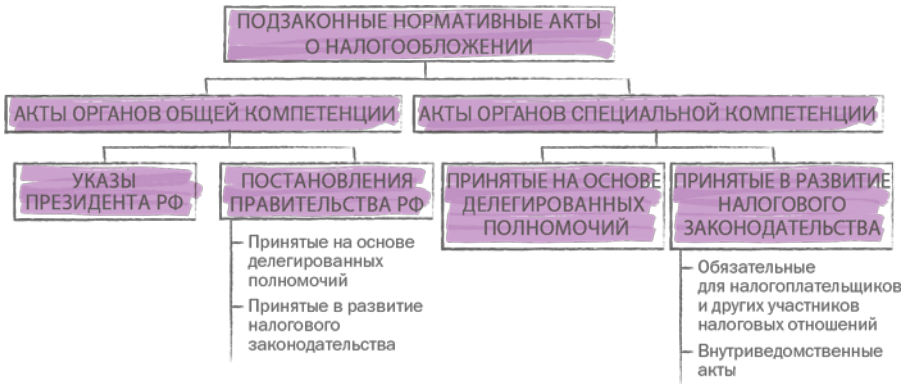

ПОДЗАКОННЫЕ НОРМАТИВНЫЕ АКТЫ О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ
АКТЫ ОРГАНОВ ОБЩЕЙ КОМПЕТЕНЦИИ
АКТЫ ОРГАНОВ СПЕЦИАЛЬНОЙ КОМПЕТЕНЦИИ
УКАЗЫ ПРЕЗИДЕНТА РФ
ПОСТАНОВЛЕНИЯ ПРАВИТЕЛЬСТВА РФ
ПРИНЯТЫЕ НА ОСНОВЕ ДЕЛЕГИРОВАННЫХ ПОЛНОМОЧИЙ
ПРИНЯТЫЕ В РАЗВИТИЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА
Принятые на основе делегированных полномочий
Принятые в развитие налогового законодательства
Обязательные для налогоплательщиков и других участников налоговых отношений
Внутриведомственные акты

Схема III-7

Категории подзаконных нормативных актов

Выделяют две категории подзаконных нормативных актов – источников налогового права: *акты, принятые на основе законодательного делегирования, и акты, издаваемые в развитие законов и имеющие целью обеспечить их выполнение.* Обе категории подзаконных актов издаются на основании и в соответствии с законодательством, не могут противоречить ему, изменять его или дополнять.

НК РФ устанавливает, что издаваемые уполномоченными органами исполнительной власти нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах (ст. 4).

Делегирование представительными органами власти своих исключительных законодательных полномочий органам исполнительной власти крайне редко. НК РФ предусматривает один случай делегирования полномочий Федерального Собрания РФ Правительству РФ: оно вправе устанавливать размеры государственной пошлины, взимаемой при проведении государственного пробирного надзора (клеймение ювелирных изделий и т. п.). Однако полномочия Правительства РФ не безграничны: законодатель определил предельные размеры пошлин (ст. 331.31 НК РФ).

Правительство РФ полномочно принимать и другие нормативные акты, связанные с исчислением и уплатой налогов. Например, ст. 64 НК РФ предусматривает возможность отсрочки или рассрочки платежа налога налогоплательщикам, занятым сезонной деятельностью. Перечень отраслей и видов деятельности, имеющих сезонный характер, утверждается Правительством РФ.

Статья 131 НК РФ уполномочивает Правительство РФ установить порядок и размеры выплат лицам, привлеченным к участию в деле о налоговом правонарушении (переводчики, эксперты и др.).

Нетрудно заметить, что в двух последних случаях речь идет не о делегировании законодательных полномочий, а о принятии Правительством РФ актов по вопросам, урегулирование которых не отнесено к исключительной компетенции Федерального Собрания РФ.

Министерству финансов РФ НК РФ делегировано полномочие, направленное на восполнение пробелов в законодательстве, которые могут быть выявлены в будущем, связанное с определением понятия «источник дохода». Согласно п. 4 ст. 208 НК РФ, если положения Кодекса не позволяют однозначно отнести полученные налогоплательщиком доходы к доходам от источников в РФ либо к доходам от источников за пределами РФ, отнесение дохода к тому или иному источнику выполняет Министерство финансов РФ (п. 2 ст. 42 аналогичное полномочие НК РФ предоставляет ФНС России; это пример некачественного нормативного регулирования).

Налоговый кодекс РФ не предусматривает никаких специальных мер парламентского контроля актов, принятых на основе делегированных полномочий. Эти акты вступают в действие без какого-либо одобрения Федеральным Собранием РФ.

Полномочия Президента РФ в сфере налогообложения недостаточно определены. В период с 1991 по 1997 г. Президент РФ принял 33 указа по вопросам налогообложения{172}. Однако такая практика прекратилась принятием части первой НК РФ.

Согласно ст. 90 Конституции РФ Президент РФ издает указы и распоряжения, которые не должны противоречить Конституции РФ и федеральным законам. Это требование определяет подзаконность нормотворческой деятельности Президента РФ. При отсутствии законодательного регулирования по тому или иному вопросу Президент РФ может опережающе издать указ{173}. Поскольку НК РФ четко определяет, какие вопросы налогообложения подлежат исключительно законодательному урегулированию, то нормотворческие возможности Президента

РФ в сфере налогообложения строго ограничены. Президент РФ правомочен издавать указы поручeнческого и организационного характера. Ими могут определяться основные направления деятельности налоговых органов, даваться распоряжения о разработке законопроектов, проведении конкретных мероприятий в рамках, определенных законодательством.

ФНС России разрабатывает и утверждает формы и форматы документов, которые используются налоговыми органами при реализации их полномочий (заявления о постановке на учет и т. п.), порядок их заполнения и представления (п. 4 ст. 31 НК РФ).

Соблюдение налогоплательщиками требований нормативных актов обязательно.

Порядок заполнения налоговых деклараций по федеральным, региональным и местным налогам определяется ФНС России по согласованию с Минфином России и оформляется приказами Минфина России. Полномочия по изданию таких инструкций не могут передаваться нижестоящим органам ФНС России. В этих приказах должна содержаться информация технического и методического характера, относящаяся именно к заполнению формы налоговой декларации (даны примеры исчисления налога, определены меры по контролю за процессом исчисления и уплаты налога, разъяснена методика ввода закона в действие и т. д.). Важно помнить, что такие инструкции не могут прямо или косвенно регулировать порядок исчисления и уплаты налогов, установленный законодательством.

НК РФ в первоначальной редакции устанавливал, что МНС России уполномочено издавать приказы, инструкции, методические указания в целях единообразного применения налоговыми органами законодательства о налогах и сборах. Эти документы служат исключительно внутриведомственными актами, обязательными только для налоговых инспекций. Ссылками на эти приказы и инструкции нельзя обосновывать выводы о правах, обязанностях и ответственности налогоплательщиков, поскольку эти акты не относятся к законодательству (п. 2 ст. 4 НК РФ). Однако такой формулировки оказалось недостаточно для исключения попыток налоговых органов толковать налоговое законодательства и, по сути, изменять содержание его норм. Поэтому редакция п. 2 ст. 4 НК РФ в 2008 г. была изменена. Установлено, что налоговые органы не вправе издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов: речь здесь идет о праве влиять на размер платежа, сроки его уплаты и т. п. Налоговые органы не лишены права издавать иные нормативные акты в случаях, установленных НК РФ, обеспечивающие реализацию положений кодекса.

Советуем прочитать

Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2012 года: по материалам X международной научно-практической конференции 20–21 апреля 2013 г., Москва. Под редакцией С.Г. Пепеляева

Ежегодный сборник, содержащий статьи ведущих российских и зарубежных налоговедов с анализом правовых позиций Конституционного Суда РФ по самым актуальным проблемам налогообложения.

Издается с 2005 г.

Органы внутренних дел и следственные ограны не обладают полномочиями по изданию обязательных для исполнения налогоплательщиками нормативных актов. Они издают только внутриведомственные акты, связанные с организацией оперативно-служебной деятельности.

Налоговый кодекс РФ в целях предотвращения принятия подзаконных актов, противоречащих законодательству о налогах и сборах, устанавливает критерии несоответствия.

Согласно ст. 6 НК РФ нормативный правовой акт о налогах и сборах признается не соответствующим кодексу, если такой акт издан органом, не имеющим в соответствии с кодексом права издавать подобного рода акты, либо издан с нарушением установленного порядка издания таких актов.

Например, если бы ФНС России издала инструкцию о порядке заполнения налоговой декларации, не согласованную с Минфином России, то это было бы нарушением установленного п. 7 ст. 80 НК РФ порядка издания таких инструкций. В отношении такой инструкции налогоплательщик может воспользоваться правом не выполнять неправомерные акты и требования

налоговых органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам (подп. 11 п. 1 ст. 21 части первой НК РФ).

Не может соответствовать НК РФ и нормативный акт, отменяющий или ограничивающий права налогоплательщиков, плательщиков сборов, иных обязанных лиц либо полномочия налоговых органов, установленные кодексом.

Например, акт губернатора области о запрете налоговым органам проверять определенное предприятие ограничивает полномочия налоговых органов, определенные ст. 31 НК РФ, и, следовательно, незаконен.

Статьей 6 НК РФ определено также, что подзаконный нормативный акт не может изменять определенное кодексом содержание обязанностей участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, содержание понятий и терминов, определенных в кодексе, и др. В обобщенном виде признаки несоответствия подзаконного нормативного акта закону представлены на схеме III-8.

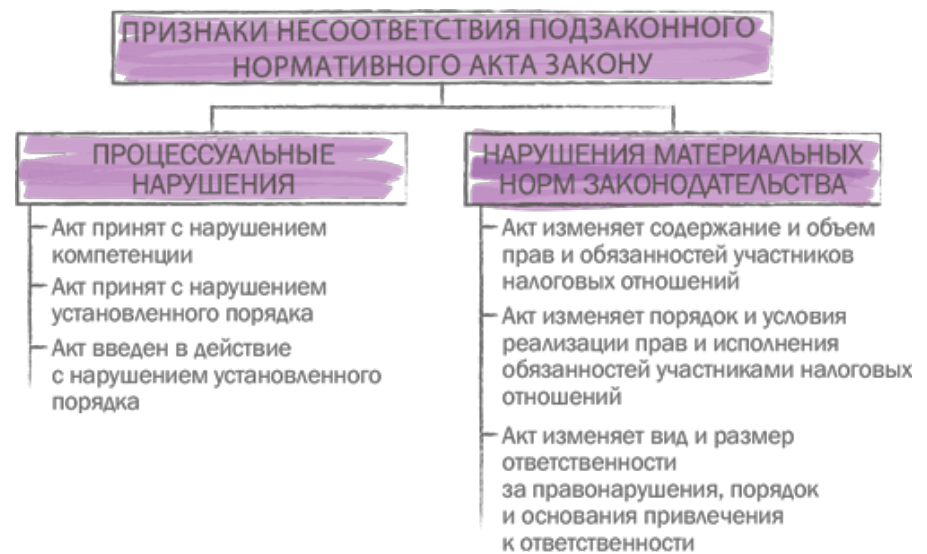

ПРИЗНАКИ НЕСООТВЕТСТВИЯ ПОДЗАКОННОГО НОРМАТИВНОГО АКТА ЗАКОНУ
ПРОЦЕССУАЛЬНЫЕ НАРУШЕНИЯ
Акт принят с нарушением компетенции
Акт принят с нарушением установленного порядка
Акт введен в действие с нарушением установленного порядка
НАРУШЕНИЯ МАТЕРИАЛЬНЫХ НОРМ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА
Акт изменяет содержание и объем прав и обязанностей участников налоговых отношений
Акт изменяет порядок и условия реализации прав и исполнения обязанностей участниками налоговых отношений
Акт изменяет вид и размер ответственности за правонарушения, порядок и основания привлечения к ответственности

Схема III-8

9.2. Решения органов конституционной юстиции

В Российской Федерации велико значение в регулировании налогообложения решений органов конституционной юстиции, прежде всего – Конституционного Суда РФ.

Правовая позиция Конституционного Суда РФ – это прецедент толкования конституционной нормы.

Правовая позиция КС РФ

Рассматривая жалобы и заявления граждан, предприятий, государственных органов, Конституционный Суд РФ толкует конституционные нормы, дает конституционное толкование нормативных актов (придает нормативным актам конституционный смысл), интерпретирует общие принципы права. В результате этого модернизируются представления о юридическом содержании конституционной формы. Конституционный Суд РФ не изменяет словесной формы статей Конституции РФ, а толкует их, уточняет их смысл.

Решения Конституционного Суда РФ обязательны на всей территории России.

Можно сказать, что Конституционный Суд РФ занимается правотворчеством особого рода. Сформулированные им правовые нормы имеют особую форму, которая называется «правовая позиция Конституционного Суда РФ». Правовая позиция Конституционного Суда РФ – это прецедент толкования конституционной нормы, выраженный в мотивированной части постановления Конституционного Суда РФ.

Советуем прочитать

Конституция и налоги: основные положения решений Конституционного Суда Российской Федерации по вопросам налогообложения (1993–2007 гг.) / Под ред. Л.О. Иванова, В.М. Зарипова. – М.: Волтерс Клувер, 2009. – 736 с.

При проведении исследований этот уникальный сборник ratio decidenti (ценных выводов), содержащихся

в решениях КС РФ, поможет вам глубоко изучить предмет исследования и не пропустить ничего важного, что относится к конституционным основам налогообложения.

Правовая позиция всегда связана с резолютивной частью постановления Конституционного Суда РФ, однако важно запомнить, что понятия «правовая позиция» и «решение по делу» не совпадают. Правовая позиция – это не вывод о несоответствии того или иного закона Конституции РФ, а основание для такого вывода.

Согласно ст. 6 Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 г. № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации» решения Конституционного Суда РФ, включая выраженные в них правовые позиции, обязательны на всей территории РФ.

Эти решения ограничивают усмотрение законодательного органа, поскольку юридическая сила постановления КС РФ о признании акта неконституционным не может быть преодолена повторным принятием этого же акта (ч. 2 ст. 79 Закона о Конституционном Суде). Ряд выраженных Конституционным Судом РФ правовых позиций трансформируется законодателем в нормы законов.

Для всех судов правовые позиции как часть решения Конституционного Суда РФ имеют преюдициальную силу. Суды общей юрисдикции и арбитражные суды обязаны применять сложившиеся в практике Конституционного Суда РФ правовые позиции.

Так, если Конституционный Суд РФ на основе сложившейся правовой позиции о содержании статьи Конституции РФ признал норму конкретного закона о налоге недействующей как противоречащую Конституции РФ, то суды не могут опираться на нормы, содержащиеся в других законах, но аналогичные по содержанию отмененной норме.

Решения Конституционного Суда РФ и выраженные в них правовые позиции обязательны и для самого Конституционного Суда РФ. Он связан системой аргументации, интерпретацией конституционных норм и принципов, выраженных в предыдущих постановлениях Конституционного Суда РФ.

Советуем прочитать

Комментарий к постановлениям Конституционного Суда Российской Федерации / Отв. ред. Б.С. Эбзеев. В 3-х тт. – М.: Юристъ, 2000–2002.

Изменение правовой позиции Конституционного Суда РФ возможно, однако это допустимо в исключительных случаях и с соблюдением особой, усложненной процедуры.

Правовые позиции Конституционного Суда РФ о проблемах налогообложения выражены в особой форме. Конституционный Суд РФ в ходе рассмотрения дел о проверке конституционности нормативных актов о налогах и сборах толкует конституционные нормы и формулирует основные принципы налогообложения и сборов. В случае, если нормативные акты о налогах и сборах противоречат этим принципам, Конституционный Суд РФ объявляет эти акты не соответствующими Конституции РФ.

Поэтому изучение правовых позиций Конституционного Суда РФ по вопросам налогообложения и сборов в основном состоит в изучении сформулированных в постановлениях Конституционного Суда РФ основных принципов налогообложения и сборов, определении их содержания, сфер и способов применения.

Постановления КС РФ, принятые в период 1993–2001 гг., оказали глубокое воздействие на развитие налогового законодательства современной России. Комментарии позволят вам лучше уяснить их нюансы и значение.

В ряде постановлений Конституционный Суд РФ выделил важнейшие критерии, которым должна отвечать практика налогообложения в правовом демократическом государстве. Кроме того, он дал примеры применения этих критериев в конкретных обстоятельствах и тем самым выразил свою позицию относительно их правового значения.

Сформулированные Конституционным Судом РФ правовые

позиции касаются различных сторон налогообложения.

Во-первых, Конституционный Суд РФ рассматривает проблемы соответствия налогообложения основам конституционного строя РФ. В ряде постановлений Конституционного Суда РФ выражены правовые позиции по проблемам полномочий органов государственной власти в определении условий налогообложения, о порядке принятия и вступления в действие нормативных актов о налогах и сборах, о составе налогового законодательства. Именно Конституционный Суд РФ впервые дал нормативное определение налогового платежа.

Во-вторых, важное значение имеют постановления Конституционного Суда РФ по вопросам налогового федерализма, в которых подняты проблемы системы налогов в РФ, полномочий Федерации и субъектов Федерации по определению условий взимания региональных налогов. Особое значение для сохранения экономического единства РФ имеют постановления Конституционного Суда РФ о единстве налоговой политики, распределении сумм налоговых доходов между Федерацией и субъектами Федерации.

В-третьих, большое внимание Конституционный Суд РФ уделяет проблемам содержания законов о налогах, защиты прав налогоплательщиков. Для совершенствования налогового законодательства и правоприменительной практики особый смысл имеют выводы Конституционного Суда РФ о принципе равного налогового бремени, о равноправии в налоговой сфере и др. Значительные коррективы внес Конституционный Суд РФ в практику взимания штрафов за налоговые правонарушения, рассмотрения судами споров между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Советуем прочитать

Сасов К.А. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации по налогообложению / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Волтерс Клувер, 2008. – 320 с.

Не каждому юристу доводится выступать в КС РФ. Нужно обладать высшей квалификацией, чтобы уверенно вести дело в этом судебном органе и тем более выиграть спор. Для того чтобы овладеть необходимыми знаниями, нужно сделать первый шаг…

Правовые позиции Конституционного Суда РФ во многом учтены при составлении проекта НК РФ. Положения НК РФ о составе налогового законодательства, о системе налогов и сборов в РФ, об основных началах законодательства о налогах и сборах, об основаниях привлечения к ответственности за налоговые правонарушения и другие базируются на выраженных в постановлениях Конституционного Суда РФ правовых позициях. Поэтому уяснение смысла тех или иных положений НК РФ, правильное их применение невозможно без изучения правовых позиций Конституционного Суда РФ по вопросам налогообложения и сборов{174}.

9.3. Акты судебных органов

Судебная практика как источнике права – вопрос дискуссионный. Однако нельзя не признать, что решения высших судебных органов имеют самое непосредственное влияние на применение нормативных актов о налогах и сборах.

Конституция РФ установила, что решения и действия (или бездействие) органов государственной власти, органов местного самоуправления, общественных объединений и должностных лиц могут быть обжалованы в суде. Конституция РФ не исключает возможности проверки судами соответствия нормативных актов ниже уровня федерального закона иному, имеющему большую силу акту. Причем такой контроль может проводиться как при рассмотрении конкретного дела, так и вне связи с его рассмотрением.

Деятельность ВС РФ в сфере налогового права

Верховный Суд РФ *рассматривает жалобы* граждан и государственных органов о признании недействительными и не подлежащими применению нормативных актов, принятых с нарушением законов или актов большей юридической силы.

Предметом проверки становятся постановления Правительства РФ, нормативные акты министерств и ведомств.

Например, Решением Верховного Суда РФ от 2 сентября 1998 г. №ГКПИ 98-412 признаны недействительными и не подлежащими применению пп. 6 и 7 Постановления Правительства РФ от 21 июля 1998 г. № 800 «О мерах по обеспечению своевременной выплаты государственных пенсий». Этим постановлением были изменены ставки платежей в Пенсионный фонд Российской Федерации, порядок исчисления базы для расчета этих платежей. Верховный Суд РФ пришел к выводу, что постановление принято с нарушением компетенции, установленной Правительству РФ Конституцией РФ и федеральными законами.

Имеются многочисленные примеры признания Верховным Судом РФ недействительными положений, инструкций, нормативных писем ФНС России, Минфина России.

Советуем прочитать

Налоговые споры: опыт России и других стран: По материалам VII Международной научно-практической концеренции 18 октября 2013 г., Москва. Под редакцией С.Г. Пепеляева

Ежегодный сборник статей российских и зарубежных юристов, анализирующих важнейшие споры о налогообложении, рассматриваемые судами.

Издается с 2007 г.

Решение Верховного Суда РФ об отмене того или иного нормативного акта порождает новые права и обязанности участников налоговых отношений, и только в этом смысле такое

решение становится нормотворчеством. Однако суд не создает новой нормы права, не определяет правила, подлежащие исполнению. Вместо отмененного акта начинают действовать иные нормы, а в случае, если образуется пробел в регулировании, отношения строятся исходя непосредственно из норм Конституции РФ. Поэтому о нормотворческой деятельности Верховного Суда РФ можно говорить с долей условности.

Другое проявление деятельности в сфере налогового права высшего судебного органа – это *издание разъяснений судебной практики*. Эта функция закреплена в Конституции РФ (ст. 126).

Разъяснения могут даваться в форме Постановлений Пленума Верховного Суда РФ, обязательных для применения всеми нижестоящими судами.

Другая форма – обзоры практики применения судами отдельных норм налогового законодательства. Издавая такие обзоры, высший судебный орган действует во исполнение своей информационной функции.

Необходимо учитывать, что информационные письма не могут быть источниками права, на них нельзя ссылаться в качестве обоснования прав, обязанностей и ответственности спорящих сторон. Однако содержащаяся в них информация, безусловно, авторитетна, выражает правоприменительную политику высшей судебной инстанции.

При разработке проектов таких писем рассматриваются различные, порой противоположные, решения судов по одним и тем же проблемам, выбирается единый подход. Имелись случаи, когда правильные решения моделировались, так как имеющаяся практика не удовлетворяла предъявляемым требованиям. Поэтому с практических позиций такие письма оказывают существенное влияние на суды. Хотя судьи независимы и подчиняются только закону и могут придерживаться собственного понимания и толкования нормативных актов, авторитет высшей судебной инстанции, угроза отмены ею принятого решения в большинстве случаев определяют принимаемые судебные решения. Поэтому к изучению этих документов надо подходить так же тщательно, как к изучению законов, постановлений, инструкций.

> Полномочие ВС РФ давать разъяснения по вопросам судебной практики – элемент конституционного механизма охраны единства правовой системы.

Влияние на судебно-арбитражную практику оказывают и *решения по конкретным делам*. Речь идет о решениях судов, апробированных при их рассмотрении в надзорном порядке и

доведенных до всеобщего сведения опубликованием в официальном информационном органе суда. Практика убеждает, что в Российской Федерации складывается механизм судебного прецедента. На опубликованные постановления по конкретным делам участники споров нередко ссылаются для подтверждения правильности их позиции в понимании и применении того или иного закона о налоге. Конечно, в Российской Федерации судебные решения (прецеденты) не служат источником права как в англосаксонских странах, но нельзя не признать влияния состоявшихся решений высших судебных органов на правоприменительную практику. Хотя каждый судебный спор индивидуален, «однако в действительности оценка юридических фактов и применение правовых норм в заявленном споре представляют собой не более чем частное проявление общих правил в деятельности по отправлению правосудия»{175}.

Конституционный Суд РФ отметил, что полномочие высшей судебной инстанции давать разъяснения по вопросам судебной практики – один из элементов конституционного механизма охраны единства и непротиворечивости правовой системы. Он реализуется через возможность отмены судебных актов в случае их расхождения с актами высшего суда в системе судов{176}.

Решения судов высшей судебной инстанции влияют на практику не только нижестоящих судов, но и административных органов. Так, ФНС России систематически обобщает такие решения и доводит их в своих письмах до сведения налоговых инспекций для учета в повседневной работе. При рассмотрении конкретных материалов налоговые органы в подтверждение своей позиции нередко ссылаются на судебные решения.

На большое значение судебных прецедентов при разрешении проблем налогообложения указывает и тот факт, что в Российской Федерации издается много журналов и книг, посвященных судебно-арбитражной практике рассмотрения налоговых споров и адресованных как практическим работникам, так и ученым и студентам.

Таким образом, изучение судебной практики применения налогового законодательства – обязательное условие изучения налогового права (схема III-9).

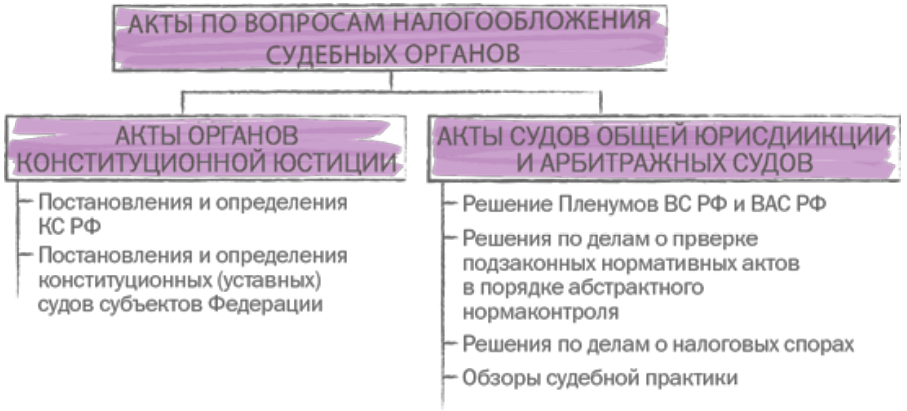

АКТЫ ПО ВОПРОСАМ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ СУДЕБНЫХ ОРГАНОВ
АКТЫ ОРГАНОВ КОНСТИТУЦИОННОЙ ЮСТИЦИИ
Постановления и определения КС РФ
Постановления и определения конституционных (уставных) судов субъектов Федерации
АКТЫ СУДОВ ОБЩЕЙ ЮРИСДИИКЦИИ И АРБИТРАЖНЫХ СУДОВ
Решение Пленумов ВС РФ и ВАС РФ
Решения по делам о прверке подзаконных нормативных актов в порядке абстрактного нормаконтроля
Решения по делам о налоговых спорах
Обзоры судебной практики

Схема III-9

9.4. Международные договоры в системе источников налогового права Российской Федерации

Кроме внутреннего законодательства, огромное практическое значение имеют международные договоры по налоговым вопросам. Конституция РФ устанавливает приоритет международных соглашений перед внутренним законодательством: «Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора» (ч. 4 ст. 15).

Исходя из этого общего правила НК РФ установил, что «если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные настоящим кодексом и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации» (ст. 7 НК РФ).

Советуем прочитать

«Налоговед». Ежемесячный журнал. Издается с 2004 г. при интеллектуальной и информационной поддержке юридической компании «Пепеляев Групп». Главный редактор С.Г. Пепеляев, издатель – ООО «Статус-Кво97».

Правовой журнал публикует качественные научно-практические материалы по самым актуальным проблемам налогообложения. Без ссылок на публикации «Налоговеда» не обходится ни одно серьезное научное исследование по налогово-правовой тематике.

Требование законодательной формы установления, изменения и прекращения налоговых обязательств распространяется и на международные соглашения. С учетом ст. 57 Конституции РФ международные договоры по вопросам налогообложения могут применяться лишь после их ратификации Федеральным Собранием РФ. Применение соглашения, заключенного Правительством РФ без надлежащей ратификации, означало бы вторжение в компетенцию законодателя, так как помимо его воли изменялся бы порядок исполнения принятых законов о налогах.

Группы международных соглашений по налоговым вопросам

Можно выделить три группы международных соглашений по налоговым вопросам.

1. **Акты, устанавливающие общие принципы налогообложения**, такие, как Европейская социальная хартия (принята 18 октября 1961 г., вступила в действие в 1965 г.), Заключительный акт совещания по безопасности и сотрудничеству в Европе (1975 г.) и др. Непосредственному применению эти акты не подлежат, содержащиеся в них принципы реализуются во внутреннем законодательстве.

2. **Собственно налоговые соглашения**. Эти дву– или многосторонние соглашения заключаются в целях избежания

двойного налогообложения, недискриминации налогоплательщиков, ведущих хозяйственную деятельность на территории зарубежных стран, предотвращения уклонений от налогообложения.

В этой группе соглашений можно выделить три подгруппы.

Общие налоговые соглашения (договоры, конвенции). Они охватывают все вопросы, относящиеся к взаимоотношению государств по линии прямых налогов (налогов на доходы и на имущество) или косвенных налогов (например, таможенных тарифов).

Россия имеет более 50 соглашений, касающихся прямых налогов, и интенсивно проводит переговоры о заключении соглашений об избежании двойного налогообложения с рядом стран.

Ограниченные налоговые соглашения. Они посвящены либо отдельным налогам (например, соглашения о налогах на наследства, о налогах по социальному страхованию), либо налогообложению отдельных видов деятельности (например, соглашения об устранении двойного налогообложения морских и воздушных перевозок и т. п.).

Около 20 соглашений, касающихся транспортных перевозок, были заключены СССР с иностранными государствами. Россия – преемница этих договоренностей.

Другой пример – соглашения по вопросам налогообложения отдельных экономических программ. Так, Российской Федерацией и США заключено Соглашение от 17 апреля 1996 г. о предоставлении отсрочки уплаты налогов в связи с реализацией программ помощи, оказываемой Российской Федерации на безвозмездной основе Правительством Соединенных Штатов Америки.

Для гармонизации косвенного налогообложения большое значение имеет Соглашение от 25 ноября 1998 г. о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров (работ, услуг) между государствами – участниками Содружества Независимых Государств.

Соглашения об оказании административной помощи по налоговым делам. Эти соглашения заключаются между налоговыми органами различных стран в целях обмена информацией, усиления налогового контроля и т. п.

В условиях открытых границ внутри СНГ необходимость таких соглашений особенно остра. В 1994 г. Россией заключены первые такие соглашения с Узбекистаном, Арменией, Грузией. В дальнейшем соглашения были заключены и с другими странами.

3. **Третью группу составляют различные международные**

соглашения, которые наряду с другими вопросами рассматривают вопросы налогового права. Так, соглашения об основах взаимоотношений между двумя государствами, как правило, включают вопрос о налоговом равноправии; соглашения об установлении дипломатических и консульских отношений предусматривают взаимные налоговые льготы для дипломатических и консульских сотрудников. Большое значение имеют торговые договоры и соглашения, на основе которых устанавливается режим наибольшего благоприятствования для таможенных пошлин.

Особую подгруппу составляют договоры международных организаций и стран их базирования, которые также рассматривают вопросы освобождения этих организаций и их сотрудников от налогообложения в странах базирования.

Реализация международных договоров обеспечивается в том числе правом их участников обращаться в компетентные организации для разрешения споров о соблюдении договоренностей. Решения по таким спорам – важная часть международного права.

Большинство международных договоров о налогообложении устанавливают согласительные процедуры разрешения спорных вопросов. С этой целью определенные полномочия предоставляются финансовым или налоговым органам договаривающихся государств.

Контрольные тесты

Выберите правильный или наиболее полный ответ [177].

1. Налоговое законодательство включает:

а) законы и указы Президента РФ;

б) нормативные правовые акты высших органов власти и управления РФ и субъектов Федерации;

в) законы и иные нормативные правовые акты законодательных (представительных) органов всех уровней.

2. Органы исполнительной власти полномочны издавать нормативные правовые акты по вопросам налогообложения и сборов в случаях, когда:

а) обнаружен пробел в урегулировании каких-либо отношений;

б) законодатель делегировал им полномочия специальным указанием в законе;

в) бюджетный дефицит превысит показатель, установленный

Бюджетным кодексом РФ.

3. Представительный орган может делегировать органу исполнительной власти право установить:

а) налог;

б) налог или сбор;

в) отдельные элементы юридического состава налога.

4. Федеральные налоги могут быть установлены только:

а) федеральным законом;

б) актом Федерального Собрания РФ;

в) федеральным законом или всероссийским референдумом.

5. Заключение Правительства РФ о законопроекте требуется, если законопроект касается:

а) введения и отмены налога, освобождения от его уплаты;

б) налогов – источников федерального бюджета;

в) налогообложения физических лиц.

6. В отношении законопроектов о налогах и сборах Конституция РФ допускает:

а) только правительственную инициативу;

б) только парламентскую инициативу;

в) смешанную инициативу.

7. Рассмотрение законов о федеральных налогах и сборах в Совете Федерации:

а) обязательная стадия законотворческого процесса;

б) проводится по инициативе Совета Федерации;

в) проводится по инициативе Государственной Думы.

8. Проведение референдума по вопросам местного налогообложения и сборов:

а) допускается, если это не противоречит уставу муниципального образования;

б) допускается по вопросам разового добровольного внесения средств (самообложение);

в) не допускается ни в каких случаях.

9. Конституционное требование о недопустимости придания обратной силы законам, устанавливающим:

а) новые налоги;

б) новые налоги или ухудшающим положение налогоплательщиков;

в) новые налоги или изменяющим условия взимания существующих налогов.

10. Придание законам о налогах обратной силы означает принятие закона:

а) по истечении срока уплаты налога;

б) после совершения событий или действий, в результате которых возникла обязанность уплатить налог;

в) после представления налогоплательщиком в налоговый орган налоговой декларации или расчета налога.

11. Акты законодательства, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушения налогового законодательства:

а) могут иметь обратную силу по указанию законодателя;

б) не могут иметь обратной силы;

в) имеют обратную силу во всех случаях.

12. Акты законодательства, снижающие размеры ставок налогов и сборов:

а) могут иметь обратную силу по указанию законодателя;

б) не могут иметь обратной силы;

в) имеют обратную силу во всех случаях.

13. Федеральные законы, устанавливающие новые налоги или сборы, могут вступать в силу:

а) не ранее срока наступления нового налогового периода;

б) не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия;

в) не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, и не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.

14. Законы, изменяющие условия взимания установленных налогов, могут вступать в силу:

а) не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, и не ранее одного месяца со дня их официального опубликования;

б) не ранее 1-го числа очередного налогового периода и не ранее одного месяца со дня их официального опубликования;

в) не ранее 1-го числа очередного налогового периода и не ранее одного месяца со дня их официального опубликования, если иное не предусмотрено законодателем.

15. Отправной момент толкования закона о налогах и сборах:

а) первичность собственности;

б) цель принятия закона;

в) конституционный принцип всеобщности налогообложения.

16. Включение норм о налогообложении в законы РФ, не посвященные в целом налогообложению:

а) не допускается, так как противоречит Конституции РФ;

б) допускается в случаях, прямо предусмотренных НК РФ;

в) допускается, так как не противоречит Конституции РФ.

17. Налоговый кодекс РФ признается:

а) специальным налоговым кодексом;

б) общим налоговым кодексом;

в) смешанным налоговым кодексом.

18. Законы субъектов Федерации о налогах и сборах принимаются:

а) в соответствии с общими принципами налогообложения и сборов, закрепленными в Налоговом кодексе РФ;

б) в соответствии с общими принципами и процедурами, закрепленными в Налоговом кодексе РФ;

в) в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

19. Постановления Правительства РФ по вопросам налогообложения:

а) не относятся к налоговому законодательству;

б) относятся к налоговому законодательству только в тех случаях, когда они приняты на основе делегированных полномочий;

в) относятся к налоговому законодательству только в тех случаях, когда они приняты по вопросу, не урегулированному федеральным законом.

20. Федеральные органы исполнительной власти издают нормативные правовые акты по вопросам налогообложения и сборов:

а) в случае выявления пробела или иных неустранимых противоречий и неясностей в законе о налоге или сборе;

б) в случаях, предусмотренных законодательством о налогах и сборах;

в) в случае необходимости обеспечить выполнение закона о налоге или сборе.

21. Подзаконные нормативные акты, издаваемые в развитие законов и имеющие целью обеспечить их выполнение, издаются:

а) на основании и в соответствии с законодательством;

б) исполнительным органом соответствующего уровня на основании компетенции, определенной ему законом;

в) исполнительным органом соответствующего уровня на основании делегированных ему полномочий.

22. Постановление Правительства РФ по вопросам налогообложения, принятое на основании делегированных полномочий, вступает в действие:

а) после принятия Федеральным Собранием РФ постановления о его одобрении;

б) если в течение одного месяца с момента его официального опубликования Федеральное Собрание РФ не примет постановления об отмене акта Правительства РФ;

в) в течение установленного срока после официального опубликования, если в самом постановлении не определен иной порядок вступления в действие.

23. Налогоплательщики обязаны соблюдать требования принятых налоговыми органами актов:

а) о методах исчисления и порядке уплаты налогов и сборов;

б) о единообразном применении законодательства о налогах и сборах;

в) о формах заявлений о постановке на учет в налоговые органы, расчетов по налогам и налоговых деклараций, порядке их заполнения.

24. Правоохранительные органы:

а) не обладают полномочиями издания обязательных для исполнения налогоплательщиками нормативных актов;

б) обладают полномочиями издания обязательных для исполнения налогоплательщиками нормативных актов по вопросам представления отчетности и других документов, необходимых для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов;

в) обладают полномочиями издания обязательных для исполнения налогоплательщиками нормативных актов по вопросам форм документов, порядка их хранения и выдачи, если эти документы необходимы для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов и сборов.

25. Правовые позиции Конституционного Суда РФ по вопросам налогообложения и сборов выражены в форме:

а) основных принципов налогообложения и сборов;

б) определения новых правил налогообложения взамен признанных не соответствующими Конституции РФ;

в) фрагмента резолютивной части постановления Конституционного Суда РФ о признании правовой нормы, не соответствующей Конституции РФ.

26. Если международный договор Российской Федерации устанавливает иные правила налогообложения, чем предусмотренные законом, то:

а) во всех случаях применяются правила международного договора;

б) правила международного договора применяются, если он является актом, последним по времени принятия;

в) если в договоре предусмотрен его приоритет над национальными законами.

27. Положения международного договора Российской Федерации по вопросам налогообложения могут применяться после:

а) официального опубликования текста договора;

б) ратификации договора;

в) принятия закона, акцептирующего нормы договора.

28. Ограниченными налоговыми соглашениями называют международные договоры по вопросам налогообложения:

а) закрытые для присоединения других стран, не подписавших договор в момент принятия;

б) посвященные отдельным налогам;

в) посвященные отдельным налогам либо налогообложению отдельных видов деятельности.

Список рекомендованной литературы

1. Андреева М.В. Действие налогового законодательства во времени: Учеб. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2006. – 172 с.

2. Баев С.А. Соглашения об избежании двойного налогообложения между Россией и государствами – членами ЕС: сравнительно-правовое исследование. – М.: Волтерс Клувер, 2007. – С. 1–19. (Глава 1 «Роль и место соглашений об избежании двойного налогообложения среди источников правового регулирования международного налогообложения».)

3. Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учеб. пособие. М.: ФБК-Пресс, 1998. (Гл. 2. С. 51–75; гл. 7–2, 3, 5, 7; гл. 9–6.)

4. Годме П.М. Финансовое право. – М.: Прогресс, 1978. (Ч. 8. Разд. Б. Гл. I, II. С. 361–366.)

5. Государственное право Германии: В 2 т. – М.: ИГП РАН, 1994. Т. 2. – С. 126–128.

6. Демин А.В. Российское судебное налоговое право // Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам V Междунар. науч. – практ. конф. 26–27 октября 2011 г. / Сост. М.В. Завязочникова; Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2012. – С. 136–147.

7. Кашин В.А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. (Разд. 1. С. 37–50. Разд. 2. С. 137–147.)

8. Козырин Л.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – М.: Манускрипт, 1993. (Гл. IV. С. 73–92.)

9. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный, расширенный) / Под ред. А.В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1999. (Комментарий к ст. 1–7, 11.)

10. Конституция и налоги: основные положения решений Конституционного Суда Российской Федерации по вопросам налогообложения (1993–2007 гг.) / Под ред. Л.О. Иванова, В.М. Зарипова. – М.: Волтерс Клувер, 2009. – 736 с.

11. Кучеров И.И. Международное налоговое право

(Академический курс): Учебник. – М.: ЗАО «ЮрИнфоР®», 2007. – С. 7–97.

12. Михайлова О.Р. Толкование норм налогового законодательства: Учеб. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2004. – 142 с.

13. Сасов К.А. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации по налогообложению / Под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Волтерс Клувер, 2008. – 320 с.

14. Тарибо Е.В. Влияние актов конституционного правосудия на российскую налоговую систему // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2011 года: по материалам IX Международ. науч. – практ. конф. 20–21 апреля 2012 г. / Сост. М.В. Завязочникова / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Норма, 2013. – С. 18–30.

15. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. – М.: НОРМА, 2001. – С. 24–56.

Раздел IV. Система налогов в Российской Федерации

Глава 10
Определение и общие характеристики системы налогов

Система налогов – это совокупность отдельных налогов, обладающая организационно-правовым и экономическим единством.

> Организационно-правовое единство системы налогов – это централизованный порядок установления видов налогов и основных элементов их юридического состава.

Организационно-правовое единство системы налогов выражается в централизованном порядке установления видов налогов и основных элементов их юридического состава. Оно обусловлено общими для любых налогов конституционными принципами налогообложения. Системность позволяет сгруппировать налоги по признакам, существенным с правовой точки зрения.

Подобно тому как в законодательном акте определение налога дается с целью ограничить несанкционированное налоготворчество, выделение групп налогов преследует ту же цель. НК РФ выделяет федеральные, региональные и местные налоги и определяет компетенцию законодателей разных уровней в отношении этих групп.

Понятие «система налогов» не стоит путать с понятием «налоговая система».

Налоговая система – это совокупность установленных в государстве существенных условий налогообложения.

Существенными условиями налогообложения, характеризующими налоговую систему, являются:

– принципы налогообложения;

– порядок установления и введения налогов;

– система налогов;

– порядок распределения налоговых поступлений между бюджетами различных уровней;

– права и обязанности участников налоговых отношений;

– формы и методы налогового контроля;

– ответственность участников налоговых отношений;

– способы защиты прав и интересов участников налоговых отношений.

Понятие «налоговая система» характеризует налоговый правопорядок в целом, система налогов – только элемент налоговой системы.

Система налогов включает большое число разных налогов. Идеи единого налога, заменяющего множество фискальных платежей, оказались несостоятельными. Лица получают доходы разными способами и в разных формах. Нет универсального приема, который позволил бы учесть при налогообложении все обстоятельства хозяйствования. Единый налог обернулся бы насилием над многообразием форм хозяйственной жизни, нарушил принцип равного налогового бремени, и поэтому его следует считать несправедливым.

К тому же уклонения от уплаты единого налога были бы очень ощутимы для бюджета, поскольку при этом происходит уклонение от уплаты как бы всех налогов сразу. Риск для государства слишком высок. К тому же возрастают побудительные стимулы к уклонению, так как сумма единого налога значительно превысила бы суммы отдельных налогов.

И.М. Кулишер отмечает, что «народы недаром предпочитали во все времена одному налогу множественность их, памятуя, что человек, который был бы сокрушен тяжестью, заключающейся в одном предмете, легко выносит ее, когда она распределена по всему телу»{178}.

> **«И ныне многие вымышленники, желая сборы пополнить, вымыслили поземельные, подушные, хомутные, прикольные с судов водяных, посаженные, мостовые, пчелиные, банные, кожные и с подводчиков десятые и называют то собрание мелочным сбором; однако не теми вредными сборами наполниться казна может, токмо людям турбация (беспокойство) великая: мелочный сбор, мелок он и есть».**
>
> ***(И.Т. Посошков, 1652–1726, купец, первый русский экономист. Из «Книги о скудности и богатстве» (1724))***

Однако обилие налогов способно нанести вред экономическим и социальным отношениям. Запутанная, усложненная система налогов неизбежно порождает нарушения налогового законодательства. В этом случае законность нарушается из-за неразумных действий законодателя. Это оборачивается негативным отношением граждан к правовой

системе в целом.

Система налогов может быть перегружена неэффективными налогами, и тогда затраты на их административное обслуживание превысят сумму поступлений. Это было характерно для российской системы налогов в 90-х гг. прошлого столетия. Доходы от некоторых мелких налогов (порядка 15) были столь незначительны, что при их начислении нарушался принцип «самоокупаемости». В частности, к таким налогам относили сборы за парковку автотранспорта, с владельцев собак, за выдачу ордера на квартиру, за право пользования местной символикой, за право проведения кино– и телесъемок и др. (схема IV-1). О подобных платежах русский финансист петровской эпохи И.Т. Посошков писал: «…Токмо людям турбация (смущение) великая: мелочный сбор, мелок он и есть»[179].

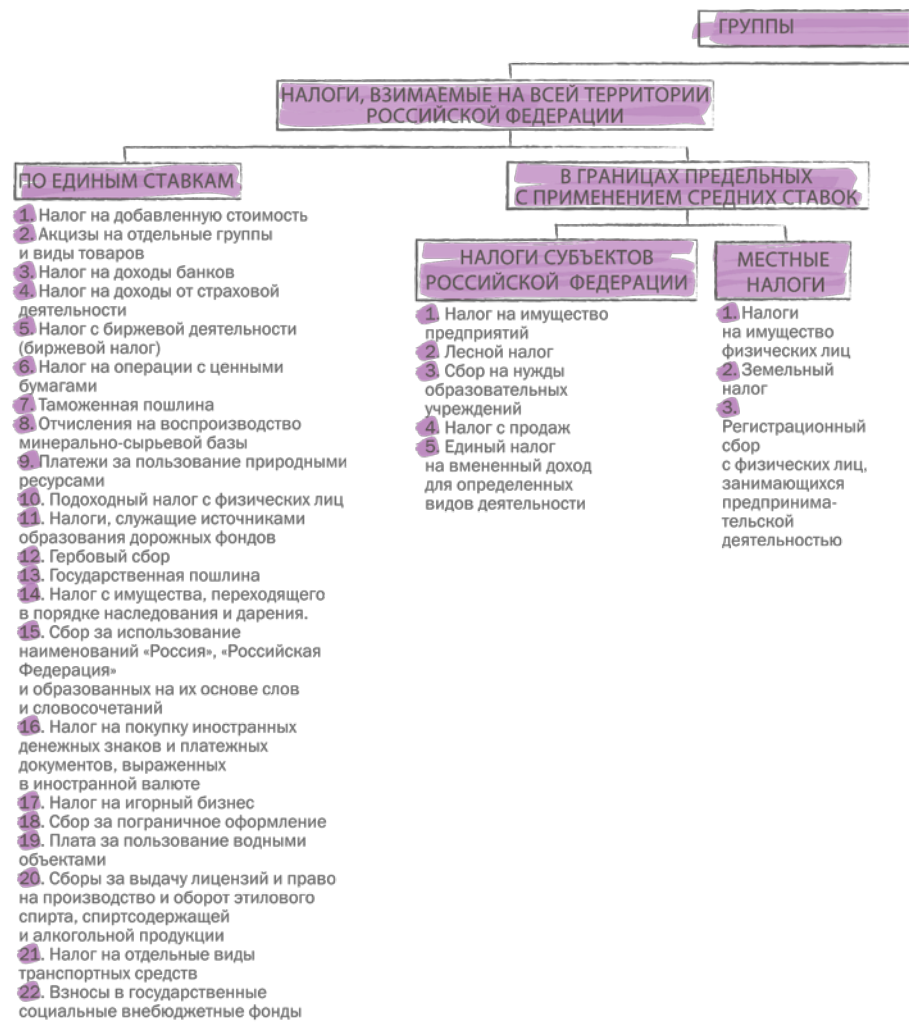
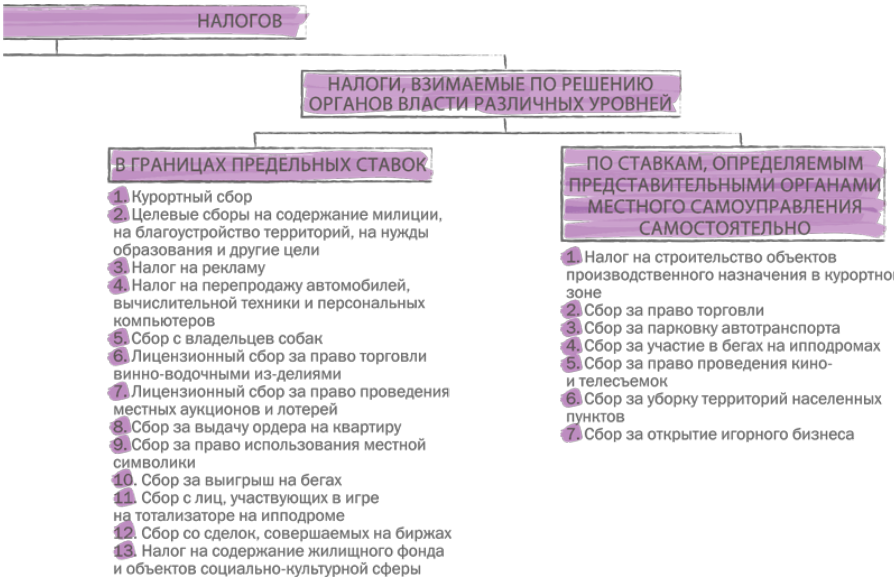

ГРУППЫ
НАЛОГИ, ВЗИМАЕМЫЕ НА ВСЕЙ ТЕРРИТОРИИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
ПО ЕДИНЫМ СТАВКАМ
1. Налог на добавленную стоимость
2. Акцизы на отдельные группы и виды товаров
3. Налог на доходы банков
4. Налог на доходы от страховой деятельности
5. Налог с биржевой деятельности (биржевой налог)
6. Налог на операции с ценными бумагами
7. Таможенная пошлина
8. Отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы
9. Платежи за пользование природными ресурсами
10. Подоходный налог с физических лиц
11. Налоги, служащие источниками образования дорожных фондов
12. Гербовый сбор
13. Государственная пошлина
14. Налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения.
15. Сбор за использование наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний
16. Налог на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте
17. Налог на игорный бизнес
18. Сбор за пограничное оформление
19. Плата за пользование водными объектами
20. Сборы за выдачу лицензий и право на производство и оборот этилового спирта, спиртсодержащей и алкогольной продукции
21. Налог на отдельные виды транспортных средств
22. Взносы в государственные социальные внебюджетные фонды
В ГРАНИЦАХ ПРЕДЕЛЬНЫХ С ПРИМЕНЕНИЕМ СРЕДНИХ СТАВОК
НАЛОГИ СУБЪЕКТОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
1. Налог на имущество предприятий
2. Лесной налог
3. Сбор на нужды образовательных учреждений
4. Налог с продаж
5. Единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности
МЕСТНЫЕ НАЛОГИ
1. Налоги на имущество физических лиц
2. Земельный налог
3. Регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринима-тельской деятельностью

Схема IV-1


НАЛОГОВ
НАЛОГИ, ВЗИМАЕМЫЕ ПО РЕШЕНИЮ ОРГАНОВ ВЛАСТИ РАЗЛИЧНЫХ УРОВНЕЙ
В ГРАНИЦАХ ПРЕДЕЛЬНЫХ СТАВОК
1. Курортный сбор
2. Целевые сборы на содержание милиции, на благоустройство территорий, на нужды образования и другие цели
3. Налог на рекламу
4. Налог на перепродажу автомобилей, вычислительной техники и персональных компьютеров
5. Сбор с владельцев собак
6. Лицензионный сбор за право торговли винно-водочными из-делиями
7. Лицензионный сбор за право проведения местных аукционов и лотерей
8. Сбор за выдачу ордера на квартиру
9. Сбор за право использования местной символики
10. Сбор за выигрыш на бегах
11. Сбор с лиц, участвующих в игре на тотализаторе на ипподроме
12. Сбор со сделок, совершаемых на биржах
13. Налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы
ПО СТАВКАМ, ОПРЕДЕЛЯЕМЫМ ПРЕДСТАВИТЕЛЬНЫМИ ОРГАНАМИ МЕСТНОГО САМОУПРАВЛЕНИЯ САМОСТОЯТЕЛЬНО
1. Налог на строительство объектов производственного назначения в курортной зоне
2. Сбор за право торговли
3. Сбор за парковку автотранспорта
4. Сбор за участие в бегах на ипподромах
5. Сбор за право проведения кино- и телесъемок
6. Сбор за уборку территорий населенных пунктов
7. Сбор за открытие игорного бизнеса

Введение части второй НК РФ реформировало систему налогов, взимаемых в России, заменило длинный ряд мелких неэффективных налогов налогами, важными в фискальном отношении.

Система налогов, установленная в НК РФ по состоянию на 1 января 2015 г., приведена на схеме IV-2.

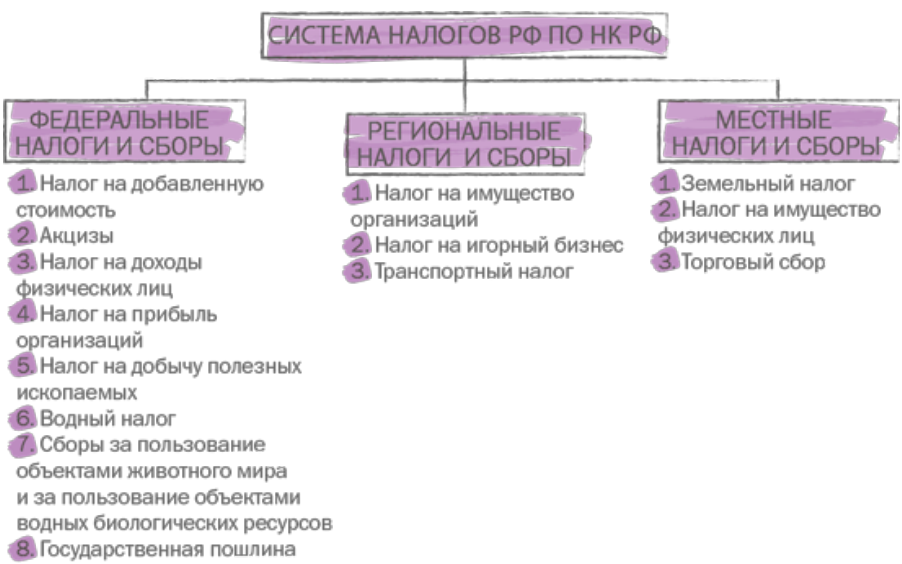

СИСТЕМА НАЛОГОВ РФ ПО НК РФ
ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ
1. Налог на добавленную стоимость
2. Акцизы
3. Налог на доходы физических лиц
4. Налог на прибыль организаций
5. Налог на добычу полезных ископаемых
6. Водный налог
7. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов
8. Государственная пошлина
РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ
1. Налог на имущество организаций
2. Налог на игорный бизнес
3. Транспортный налог
МЕСТНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ
1. Земельный налог
2. Налог на имущество физических лиц
3. Торговый сбор

Схема IV-2

Система налогов представляет собой плод исторического

национального развития. Однако есть и общеэкономические факторы, обусловливающие выбор конкретных видов налогов, их соотношение и значение.

Советуем прочитать

Шепенко Р.А. Налоговое право Китая: источники и субъекты. – М.: Статут, 2004. – 414 с.

Шепенко Р.А. Налоговое право Китая: взимание и ответственность. – М.: Волтерс Клувер, 2005. – 480 с.

Шепенко Р.А. Налоговое право Гонконга. – М.: Вузовская книга, 2003. – 440 с.

Объектом сравнительно-правовых исследований обычно служит налоговое право западноевропейских стран и США. Однако не менее ценный опыт правового регулирования налогообложения накоплен и в других частях света. Его изучение становится все более и более актуальным.

Базисные модели системы

В мировой практике выделяют четыре базисных модели системы налогов в зависимости от ролей различных видов налогов{180}.

Англосаксонская модель ориентирована на прямые налоги с физических лиц, доля косвенных налогов незначительна. В США подоходный налог с населения формирует 44 % доходов бюджета. Платежи населения превышают налоги с предприятий.

Эта модель применяется также в Австралии, Великобритании, Канаде и других странах.

Евроконтинентальная модель отличается высокой долей отчислений на социальное страхование, а также значительной

долей косвенных налогов: поступления от прямых налогов в несколько раз меньше поступлений от косвенных. К примеру, в Германии доля поступлений на социальное страхование составляет 45 % доходов бюджета, от косвенных налогов – 22 %, а от прямых налогов – всего 17 %. Аналогичны показатели и других стран, ориентированных на эту модель, – Нидерландов, Франции, Австрии, Бельгии.

Латиноамериканская модель рассчитана на сбор налогов в условиях инфляционной экономики. Косвенные налоги наиболее чутко реагируют на изменение цен, лучше защищают бюджет от инфляции, поэтому они и составляют основу системы налогов. По механизму взимания и контроля косвенные налоги более просты, чем налоги прямые. Они не требуют развитого аппарата налоговых служб и изощренной системы расчетов. Поэтому, как правило, в менее развитых странах доля косвенных налогов выше. Кроме того, доходы населения в этих странах ниже, чем в преуспевающих странах, что также определяет незначительный уровень прямых налогов.

Доли косвенных налогов в доходах бюджетов Чили, Боливии и Перу составляют соответственно 46, 42 и 49 %.

Смешанная модель, сочетающая черты разных моделей, применяется во многих странах. Государства выбирают ее для того, чтобы диверсифицировать структуру доходов, избежать зависимости бюджета от отдельного вида или группы налогов.

В консолидированном бюджете Российской Федерации на 2013 г. доля прямых налогов составляет 76 % (в том числе с физических лиц – 22 %), косвенных налогов – 24 % (в том числе НДС – 16 %, акцизы – 8 %). Очевидно, что в России используется смешанная модель системы налогов. Особенностью является существенный перевес доли прямых налогов с организаций над долей прямых налогов с физических лиц.

Структура прямых налогов зависит от отношений собственности и соответствующих им распределительных отношений. Поскольку в СССР основная масса собственности находилась в руках государства, то и основная масса доходов бюджета формировалась за счет доходов от этой собственности, т. е. за счет платежей государственных предприятий (более 70 %). Налоги на доходы населения были незначительны – 8–9 %. По этой же причине в СССР практически отсутствовали имущественные налоги: если почти все, что можно считать избытком над самым необходимым, находилось в руках государства, налогообложение теряло смысл{181}. Неразвитостью сферы социального страхования объяснялась малая доля взносов от социального страхования.

Советуем прочитать

Польссон Р. Введение в шведское налоговое право: Пер. со швед. / Под ред. д.ю.н., проф. Д.В. Винницкого. Гётеборг – Москва – Екатеринбург: Полиграфист, 2006. – 167 с.

Опыт скандинавских стран, особенно Швеции, интересен и поучителен.

Экономическое единство системы налогов

Экономическое единство системы налогов – непременное условие реализации принципа обоснованности в макроэкономическом масштабе. При разработке системы налогов должно учитываться влияние налогообложения на экономику страны в целом.

Наиболее обобщенным показателем, характеризующим это влияние, служит налоговый гнет (налоговое бремя). Он определяется как отношение общей суммы налоговых сборов к совокупному национальному продукту. Иными словами, налоговое бремя показывает, какая часть произведенного обществом продукта перераспределяется через бюджетные механизмы. Без этого показателя «невозможно определить ту черту, за пределы которой государство, уточняя ли перечень налогов, изменяя ли налоговые ставки и отменяя налоговые льготы, не имеет права переступать».{182}

Налоговый гнет в странах с развитой экономикой колеблется от 54,2 % в Швеции до 28,6 % в Японии. Мировая практика показывает, что если у налогоплательщика изымается более 40–50 % доходов, то эффективность системы налогов снижается из-за

подрыва стимулов к предпринимательству, расширения практики уклонения от налогообложения, сужения налоговой базы.

Этот показатель ориентирован на среднестатистического налогоплательщика. Реальное налоговое давление на конкретного налогоплательщика может существенно различаться. Так, в России уровень налоговых изъятий за годы налоговой реформы не превышал 33 % ВВП, однако реальное налоговое давление на предприятия (особенно законопослушные) было в значительной степени выше, чем в странах с развитой рыночной экономикой{183}.

«Для каждого конкретного налогоплательщика не суть важно, какова степень налоговой нагрузки на макроуровне… для него существуют конкретные показатели, характеризующие уровень налогового бремени. Однако необходимо подчеркнуть, что в российской экономической науке и практике не выработан единый подход к данному показателю»{184}. Таким образом, понятие «налоговое бремя» применительно к субъекту налога не имеет строгого юридического значения.

Глава 11
Основные налоги, взимаемые в Российской Федерации

Существуют различные варианты классификации входящих в налоговую систему платежей: по экономической природе; по объектам налогообложения; в зависимости от порядка установления или зачисления в бюджеты различных уровней и др.

С точки зрения налогоплательщика, входящие в систему налогов платежи целесообразно разделить на группы по субъектам платежа. Можно выделить налоги, уплачиваемые физическими лицами; налоги, уплачиваемые организациями; налоги, уплачиваемые всеми группами налогоплательщиков.

11.1. Налоги, уплачиваемые физическими лицами

К этой группе налогов относятся: налог на доходы физических лиц; налоги на имущество физических лиц; налог, уплачиваемый предпринимателями при применении патентной системы налогообложения, а также ряд других, менее значительных налогов.

> Налог на доходы физических лиц – государственный налог, взимаемый на всей территории страны по единым ставкам.

11.1.1. Налог на доходы физических лиц

В настоящее время налог взимается на основании главы 23 Налогового кодекса РФ{185}. Этот налог традиционно центральный среди налогов с населения. Налог на доходы – государственный налог, взимаемый на всей территории страны по единым ставкам. Действующее законодательство не предусматривает установления в Российской Федерации местных налогов на доходы физических лиц.

Поступления от налога на доходы могут зачисляться в бюджеты разных уровней. В федеральный бюджет традиционно поступает меньшая доля, либо же налог целиком закрепляется за нижестоящими бюджетами. Бюджетным законодательством большая часть собранных сумм налога на доходы физических лиц

закреплена за региональными бюджетами, небольшая часть передается в местные бюджеты{186}.

Налог на доходы построен на резидентском принципе, для определения налогового статуса физического лица используется тест физического присутствия. Полную налоговую обязанность несут лица, проживающие на территории России не менее 183 дней в течение двенадцати следующих подряд месяцев. Лица, проживающие на территории России менее этого срока, несут ограниченную налоговую обязанность, т. е. уплачивают налог только с доходов, полученных от источников в Российской Федерации. К таким доходам относятся, например, доходы от использования имущества, находящегося в России; доходы от использования в России авторских прав, дивиденды и проценты от российских организаций, вознаграждение за выполнение в России трудовых обязанностей.

Возраст лица не влияет на его статус налогоплательщика. От лица детей (недееспособных) налог уплачивают их родители (опекуны, попечители).

Налогообложению в России подлежат доходы, полученные:

– резидентами Российской Федерации где бы то ни было;

– от источников в Российской Федерации независимо от национального или юридического статуса их получателей.

> Налогообложению подлежит доход, полученный как в денежной, так и в натуральной форме, а также в форме материальной выгоды.

Налогообложению подлежит доход, полученный как в денежной, так и в натуральной форме, а также в форме материальной выгоды (экономии). При этом доход может быть получен непосредственно из кассы или на расчетный счет либо косвенно в форме оплаты счетов налогоплательщика. Законодательство Российской Федерации предусматривает налогообложение некоторых привилегий и благ, получение которых в обычных условиях потребовало бы от плательщика дополнительных затрат: получение беспроцентных ссуд или займов по льготным ставкам, приобретение товаров (работ, услуг) по ценам ниже рыночных у физических лиц, организаций и индивидуальных предпринимателей, взаимозависимых по отношению к налогоплательщику.

Налог на доходы физических лиц (подоходный налог) в первое время после его введения в России был построен по глобальной (синтетической) системе: доходы, полученные из разных источников (так называемый совокупный доход), облагались налогом по единым ставкам. Деление доходов на

виды было проведено лишь в связи с различными процедурами налогообложения разных доходов. В дальнейшем из совокупного дохода в отдельный вид (шедулу) доходов были выделены выигрыши и призы, выплачиваемые организаторами рекламных акций в части сверх установленных Налоговым кодексом размеров, высокий процентный доход по вкладам в банках, суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных средств, доходы по некоторым видам ценных бумаг. С этих доходов налог исчисляется и удерживается по повышенным ставкам. По пониженным ставкам облагаются дивиденды резидентов от участия в других предприятиях и доходы от операций с отдельными видами долговых обязательств, которые регулируются законодательством об ипотечных ценных бумагах.

Любые получаемые налогоплательщиком суммы или имущество рассматриваются для целей налогообложения его доходом, если они не входят в исчерпывающий перечень необлагаемых доходов, приведенный в законе.

Для дохода, полученного в форме материальной выгоды, действует другой принцип: учитываются только те виды экономии, которые прямо указаны в законе.

Налоговая база учитывается в основном по кассовому методу: доходом считаются суммы, действительно полученные плательщиком в конкретном периоде в той или иной юридической форме – наличными денежными средствами из кассы организации, поступлением средств на счет в банке (перечислением по его поручению на счета третьих лиц), а расходом – реально выплаченные суммы (документально подтвержденные). Накопительный метод используется при получении дохода в виде оплаты труда: датой фактического получения налогоплательщиком такого дохода признается последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом).

11.1.1.1. Льготы

Глава 23 Налогового кодекса РФ предусматривает широкий круг льгот, особенно изъятий.

При определении совокупного дохода доходы налогоплательщика, как правило, *уменьшаются на сумму так называемого необлагаемого минимума*. Налогообложению подлежат лишь доходы налогоплательщика, превышающие этот минимум. Размер необлагаемого минимума должен совпадать с

размером прожиточного минимума. В настоящее время в Российской Федерации для некоторых групп налогоплательщиков применяется так называемый стандартный налоговый вычет в твердо установленной законодательством сумме, не достигающей прожиточного минимума. К таким группам относятся инвалиды Великой Отечественной войны, ликвидаторы аварии на Чернобыльской АЭС, Герои Советского Союза, Герои России.

Важное социальное значение имеет стандартный *вычет из совокупного дохода на содержание ребенка*. Подлежащий налогообложению доход каждого из родителей (опекуна, попечителя) уменьшается на сумму в размере, устанавливаемом налоговым законодательством. В настоящее время государство не предоставляет такую льготу лицам с высоким уровнем доходов и, наоборот, увеличивает ее размер в два раза вдовам (вдовцам), одиноким родителям, опекунам или попечителям.

«Нет такого плохого ребенка, на которого нельзя было бы получить вычет при уплате налогов» [11] **.**

Главой 23 Налогового кодекса РФ введен новый вид вычетов, предоставляемый плательщикам налога на доходы, – так называемые *социальные вычеты*. Налогооблагаемая база может быть уменьшена на суммы, уплаченные налогоплательщиком как за свое обучение, так и за обучение своего ребенка в образовательных учреждениях, имеющих соответствующую государственную лицензию. Предоставление социального вычета на обучение ограничено в законодательстве определенным размером.

К социальным вычетам относится также *вычет из* полученного дохода расходов, понесенных налогоплательщиком *в связи с оплатой лекарств и услуг по лечению*, предоставленных ему и членам его семьи медицинскими учреждениями Российской Федерации. Размер такого вычета также ограничен законодательством.

В настоящее время в *отдельную группу выделены* и строго регламентированы в части размера и порядка предоставления *имущественные вычеты*: суммы, полученные от продажи имущества, в том числе недвижимости, расходы на строительство и приобретение жилья, затраты на покупку ценных бумаг.

Налоговый кодекс РФ предоставляет право налогоплательщикам, получающим доходы от выполнения работ и оказания услуг по гражданско-правовым договорам, индивидуальным предпринимателям и лицам, получающим авторские вознаграждения за создание литературных

произведений и произведений искусства, применить профессиональные вычеты в документально подтвержденном размере либо в соответствии с установленными кодексом нормативами расходов.

Исключение из совокупного дохода физических лиц отдельных видов доходов, освобождение от обложения подоходным налогом отдельных категорий физических лиц, а также предоставление других льгот проводятся только в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

В пределах размеров социальных и имущественных налоговых вычетов, установленных Налоговым кодексом РФ, законодательные органы субъектов Федерации могут устанавливать иные размеры вычетов с учетом региональных особенностей.

Ставки налога на доходы в настоящее время установлены по пропорциональному методу.

11.1.1.2. Ставки налога на доходы

В предшествующие периоды в России действовала прогрессивная шкала налогообложения: периодически, обычно один раз за финансовый год, проводилась налоговая индексация, необходимость которой была вызвана инфляционными процессами.

Ставки налога на доходы в настоящее время установлены по пропорциональному методу. Доходы основных видов (от работы по найму, от предпринимательской деятельности и др.) облагаются по ставке 13 % независимо от общей суммы совокупного дохода. Ряд доходов облагается по ставке 35 %. Это доходы от выигрышей и призов, сверхвысокие доходы по банковским вкладам, доходы в виде экономии на процентах по займам и некоторые другие. Доходы нерезидентов облагаются по ставке 30 %, дивиденды от их участия в деятельности российских организаций по ставке 15 %

Налог на доходы, как правило, исчисляют и удерживают из дохода плательщика налоговые агенты – лица, производящие выплату дохода субъекту налогообложения (уплата налога у источника выплаты дохода). Исчисляется и взимается налог по кумулятивному методу. Отдельные группы налогоплательщиков – индивидуальные предприниматели, частные нотариусы обязаны представить декларацию о совокупном доходе за отчетный год. Срок представления декларации – 30 апреля года, следующего за

отчетным. Разница между налогом, исчисленным на основе декларации, и фактически уплаченным (удержанным), подлежит внесению в бюджет до 15 июля года, следующего за отчетным.

В целях обеспечения достоверности указанных в декларации данных лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью, обязаны вести специальную книгу учета доходов и расходов, записывать фамилии и адреса клиентов, пациентов и т. п.

В настоящее время большинство налогоплательщиков освобождены от обязанности подачи декларации. Это связано с отказом от применения прогрессивной шкалы налогообложения и переходом к пропорциональному методу налогообложения.

Налоговые агенты обязаны ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, представлять налоговым органам сведения о суммах, выплаченных физическим лицам, и об удержанных из этих сумм налогах (так называемая косвенная декларация).

В целях контроля за соблюдением Налогового кодекса РФ налоговые органы проверяют предприятия, учреждения, организации и физических лиц, зарегистрированных в качестве предпринимателей, выплачивающих гражданам доходы. Предмет проверки – правильность удержания налога на доходы и вычетов из облагаемого дохода, своевременность и полнота перечисления в бюджет удержанных сумм налога.

При проверке налогоплательщиков исследуются документы, связанные с исчислением и уплатой налогов (денежные документы, бухгалтерские книги, декларации), производится осмотр помещений, используемых для предпринимательской деятельности.

11.1.2. Налог на имущество физических лиц

В настоящее время объем поступлений в бюджет от налога на имущество физических лиц незначителен. Налог на имущество дорогостоящ в административном обслуживании, так что порою доходы от него не покрывают затрат, связанных с учетом и оценкой облагаемого имущества, сбором налога. С развитием частной собственности и улучшением благосостояния граждан, а также совершенствованием процедуры регистрации объектов недвижимости доля этого налога должна увеличиться.

Налог на имущество физических лиц базируется на территориальном принципе. Налогообложению подлежат два вида объектов: недвижимость – жилые дома, квартиры, дачи, гаражи, машино-места, единый недвижимый комплекс, объекты

незавершенного строительства, находящиеся на территории Российской Федерации; доли в праве собственности на эти объекты{187}.

> Налог на имущество физических лиц базируется на территориальном принципе.

Налоговая база может определяться либо на основе суммарной инвентаризационной стоимости недвижимого имущества, либо на основе кадастровой стоимости{188}.

Окончательный переход к уплате налога с кадастровой стоимости должен быть осуществлен регионами к 1 января 2020 г. Ставки налога зависят от налоговой базы и объектов недвижимости. Самые низкие ставки установлены для жилых помещений, гаражей и машиномест. Федеральным законом установлены предельные ставки налогов, которые могут дифференцироваться представительными органами местного самоуправления.

Льготы по налогу на недвижимость предоставляются в основном на основе социальных критериев: инвалидность, достижение пенсионного возраста, особые заслуги перед обществом и государством и т. п.

Обязанность исчислять налог на имущество возложена на налоговые органы, которые получают от организаций, ведущих учет недвижимости, соответствующую информацию, на ее основе рассчитывают налог и вручают налогоплательщику налоговое уведомление.

Налог на имущество плательщик уплачивает самостоятельно в срок не позднее 1 октября года, следующего за истекшим налоговым периодом. В настоящее время он в полном объеме зачисляется в местные бюджеты по месту нахождения предмета налогообложения.

11.1.3. Налогообложение имущества, переходящего в порядке наследования или дарения

До 1 января 2006 г. имущество, полученное физическими лицами в порядке наследования или дарения от других физических лиц, не подлежало обложению налогом на доходы. Вместо него взимался налог на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения.

Налог на имущество, переходящее в порядке наследования и дарения, отменен, однако часть объекта налогообложения этим налогом включена в объект налога на доходы физических лиц.

В соответствии с п. 18.1 ст. 217 НК РФ доходы в денежной и натуральной формах, полученные в порядке дарения недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей, паев, облагаются налогом на доходы физических лиц по ставке 13 %{189}. Налоговым кодексом РФ предусмотрено освобождение от налогообложения доходов, полученных в порядке дарения, если даритель и одаряемый члены семьи и (или) близкие родственники в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации (супруги, родители и дети, в том числе усыновители и усыновленные, дедушки, бабушки и внуки, полнородные и неполнородные, т. е. имеющие общих отца или мать, братья и сестры).

В круг доходов, полученных по договорам дарения и подлежащих налогообложению, включается все зарегистрированное в установленном порядке имущество: недвижимое имущество, транспортные средства, акции, доли, паи.

Согласно ст. 228 и 229 НК РФ физические лица, получившие доходы в виде дарения названного имущества, по окончании налогового периода должны самостоятельно исчислить суммы налога на доходы физических лиц и представить налоговую декларацию о фактически полученных доходах в налоговую инспекцию по месту жительства.

11.2. Налоги, уплачиваемые организациями

Группа налогов, уплачиваемых только организациями, не так уж многочисленна. Наиболее важны налог на прибыль, так называемые социальные налоги, налог на имущество.

> Прибыль предприятия как объект налогообложения представляет собой доход, уменьшенный на величину понесенных расходов.

11.2.1. Налог на прибыль

В настоящее время правовую основу взимания налога на прибыль представляет глава 25 НК РФ{190}. Как и налог на доходы физических лиц, налог на прибыль прямой, личный налог, основанный на принципе резидентства. Резидентами, уплачивающими налог с прибыли, полученной как в России, так и за рубежом, признаются юридические лица, зарегистрированные в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации. Иностранные юридические лица уплачивают в России

налог на прибыль, полученную от деятельности через постоянное представительство, а также налог на доходы, полученные из источников на территории Российской Федерации.

Филиалы или иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налога на прибыль по месту своего нахождения.

Не относятся к плательщикам налога на прибыль малые предприятия, применяющие упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, а также организации, ведущие предпринимательскую деятельность в сферах, для которых предусмотрена уплата единого налога на вмененный доход.

Прибыль предприятия как объект налогообложения представляет собой доход, уменьшенный на величину понесенных расходов. Доход организации – это результат сложения дохода от реализации продукции (работ, услуг) и имущественных прав и дохода от внереализационных операций, т. е. непроизводственной (неосновной) деятельности.

Два способа определения выручки

Доход от реализации определяется как выручка от реализации товаров (работ, услуг), выручка от реализации имущества (включая ценные бумаги) и имущественных прав за минусом затрат.

Законодательство о налоге на прибыль предусматривает два способа определения выручки. *Основной способ* состоит в том, что выручка равна сумме средств, полученной от реализации продукции (работ, услуг), уменьшенной на величину косвенных налогов (налога на добавленную стоимость, акцизов и экспортных пошлин). *Дополнительный способ* может применяться в нескольких случаях: когда сделка заключена между взаимозависимыми лицами; если имели место бартерные операции; при совершении внешнеторговых сделок; при отклонении цены сделки более чем на 20 % от обычного уровня цен. В этих случаях налоговый орган вправе определить сумму выручки на основе рыночных цен на реализованную продукцию (работу, услугу) с соблюдением ряда правил, установленных в ст. 40 НК РФ.

Налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму понесенных расходов. Под такими расходами понимаются обоснованные и документально подтвержденные затраты налогоплательщика. Затраты, связанные с производством и

реализацией продукции (работ, услуг), включаются в расходы налогоплательщика вне зависимости от того, упомянуты они прямо в соответствующем перечне, установленном в главе 25 НК РФ, или нет. Иными словами, действует принцип: «Затраты, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг), относятся к расходам налогоплательщика, если иное не установлено Налоговым кодексом РФ». Помимо связи с производством продукции (работ, услуг) налогоплательщику приходится доказывать обоснованность затрат, т. е. подтверждать, что понесенные расходы экономически оправданы.

В расходы, связанные с производством и реализацией продукции (товаров, работ, услуг), включаются материальные затраты, затраты на оплату труда, суммы начисленной амортизации, прочие затраты, связанные с производством и реализацией. К ним, в частности, относятся расходы налогоплательщика на командировки, на сертификацию продукции и услуг и др.

Доход от внереализационных операций определяется как разница между доходами от таких операций и понесенными в связи с ними расходами. К внереализационным доходам относятся доходы от сдачи имущества в аренду; доходы от долевого участия в других предприятиях; доходы от операций купли-продажи иностранной валюты, доход в виде процентов, полученных по договору займа и кредита; доход от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности, другие подобные доходы. Внереализационные расходы должны быть экономически обоснованы и документально подтверждены.

Налоговым кодексом РФ право определять доходы от реализации кассовым методом предоставлено только организациям с небольшим объемом выручки (в среднем за четыре последних квартала – до 1 млн руб. в квартал).

Налог на прибыль – шедулярный налог

Налоговым кодексом РФ количество шедул сокращено до трех:

– прибыль от основной деятельности;

– дивиденды;

– доход от отдельных видов долговых обязательств.

Основная ставка налога установлена в размере 20 %, из них ставка налога на прибыль, зачисляемого в федеральный бюджет,

составляет 2 %, в региональные бюджеты –18 %. Законодательные органы субъектов Федерации вправе изменять налоговые ставки по сумме налога, подлежащей зачислению в их бюджет только в сторону понижения, причем ставка не может быть ниже 13,5 %.

Для организаций – резидентов технико-внедренческой особой экономической зоны, а также организаций – резидентов туристско-рекреационных особых экономических зон, объединенных решением Правительства РФ в кластер, ставка налога, подлежащего зачислению в федеральный бюджет, устанавливается в размере 0 %. По ставке 0 % облагается прибыль, полученная Центральным банком Российской Федерации от деятельности, связанной с выполнением им функций, предусмотренных Федеральным законом «О Центральном Банке Российской Федерации (Банке России)».

К налоговой базе, определяемой организациями, ведущими образовательную и (или) медицинскую деятельность, применяется налоговая ставка 0 % при соблюдении установленных законодательством условий.

Для иных шедул ставки полностью определяются федеральным законодательством.

Так, для дивидендов, применяются следующие ставки:

– 9 % – по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций российскими организациями и физическими лицами – налоговыми резидентами Российской Федерации;

– 15 % – по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, а также по доходам, полученным в виде дивидендов российскими организациями от иностранных организаций.

К доходам от отдельных видов долговых обязательств применяются ставки 15 и 9 %. Доходы в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 г. включительно, а также доходы в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 г. освобождены от налогообложения{191}.

Плательщик определяет сумму налога на прибыль самостоятельно на основании данных налогового учета.

Федеральным законодательством установлены ставки на доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство – 20 %, 10 % – от использования, содержания или сдачи в аренду

(фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров в связи с выполнением международных перевозок.

Плательщик определяет сумму налога самостоятельно на основании данных налогового учета, ведение которого регламентировано главой 25 Налогового кодекса РФ. Налог рассчитывается, как правило, ежеквартально. В течение отчетного периода вносятся ежемесячные либо ежеквартальные авансовые платежи, размер которых определяется методом «от достигнутого».

Налоговым периодом считается год. В течение этого периода налогооблагаемая прибыль и подлежащая уплате сумма налога исчисляются нарастающим итогом.

11.2.2. Налог на имущество организаций

Цель введения налога на имущество предприятий в налоговую систему России – стимулировать использование производительного имущества предприятий, сократить неиспользуемые запасы сырья и материалов.

Налог начисляется на движимое и недвижимое имущество организаций – резидентов, учитываемое на их балансе по правилам бухгалтерского учета в качестве объектов основных средств, за исключением земельных участков и других объектов природопользования{192}. Не признается объектом налогообложения имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации. С 2013 г. перестали быть объектом налогообложения объекты культурного наследия федерального значения, ядерные установки для научных целей, ледоколы, космические объекты и др.

Особый порядок определения налоговой базы

В особом порядке определяется налоговая база такого недвижимого имущества, как административно-деловые и торговые центры, офисные и торговые помещения, помещения, помещения для объектов общественного питания и бытового обслуживания. При этом важно не только функциональное

назначение нежилого помещения, но и его фактическое использование.

> Налоговая база таких объектов недвижимости определяется как кадастровая стоимость имущества, утвержденная в порядке, установленном субъектом Федерации.

Налоговая база таких объектов недвижимости определяется как кадастровая стоимость имущества, утвержденная в порядке, установленном субъектом Федерации.

У нерезидентов, ведущих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, налогом облагаются основные средства, находящиеся на территории России. У остальных нерезидентов – принадлежащее им на праве собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации. Среднегодовая стоимость облагаемого имущества в целях налогообложения определяется сложением стоимостей имущества на начало каждого месяца и деления полученного результата на число месяцев. Налоговая база определяется исходя из стоимости основных средств, отражаемой в активе баланса по соответствующим счетам бухгалтерского учета. Налоговой базой объектов недвижимого имущества нерезидентов признается кадастровая стоимость объектов.

Льготы предоставляются в двух формах. Одни направлены на освобождение от налогообложения всего имущества некоторых категорий налогоплательщиков, например, специализированных протезно-ортопедических предприятий; коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций. Другие предполагают вычет из среднегодовой стоимости имущества организаций балансовой стоимости некоторых его видов: у религиозных организаций – имущества, используемого в религиозной деятельности; у других организаций – имущества, используемого ими для производства ветеринарных иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями; федеральных автомобильных дорог общего пользования, магистральных трубопроводов.

Предельный размер налоговой ставки на имущество предприятия установлен на федеральном уровне и не может превышать 2,2 %. Конкретная ставка устанавливается представительными органами власти субъектов Федерации при введении налога на имущество на территории региона. Устанавливать индивидуальные ставки налога для отдельных

предприятий не разрешается. Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков либо имущества, признаваемого объектом налогообложения.

На федеральном уровне устанавливаются и предельные ставки в отношении железнодорожных путей общего пользования, магистральных трубопроводов, линий энергопередачи, а также сооружений как неотъемлемой технологической части названных объектов. Они значительно ниже общей ставки налога.

Для кадастровой стоимости недвижимого имущества предельная ставка различается по субъектам Федерации. Для Москвы она может быть несколько выше, чем для других регионов.

Налоговый период – календарный год, отчетный – квартал. Налог исчисляется нарастающим итогом, вносится в бюджет поквартально, и в конце года проводится его перерасчет. Налогоплательщики уплачивают авансовые платежи по налогу, если законом субъекта Федерации не предусмотрено иное.

Устанавливая налог, законодательные органы субъектов Федерации определяют порядок и сроки уплаты налога, форму отчетности по налогу.

11.3. Налоги, уплачиваемые и физическими и юридическими лицами

К этой группе относится обширный перечень налогов, среди которых наиболее значительны НДС, акцизы, налог на добычу полезных ископаемых, транспортный налог, так называемые социальные налоги, налоги, уплачиваемые при применении специальных налоговых режимов малым и средним бизнесом, земельный налог и др.

11.3.1. Налог на добавленную стоимость (работ, услуг)

В теории налогообложения он получил название «универсальный акциз».

> НДС – косвенный многоступенчатый налог, взимаемый на всех стадиях производства и реализации товаров.

В США такой косвенный налог, как налог с продаж, составляет основу доходной части бюджетов штатов, НДС в США не взимается. Страны – участницы ЕЭС отказались от взимания

налога с продаж, но распространили на всей территории ЕЭС унифицированные нормы взимания НДС. Особенность российской налоговой системы – наличие одновременно нескольких косвенных налогов: НДС, акцизов, таможенной пошлины.

Взимание НДС построено на территориальном принципе.

Применением косвенного налогообложения государство сглаживает те возможные негативные моменты, которые связаны с взиманием прямых налогов: потребитель товара либо услуги компенсирует продавцу сумму налога, заложенную в уплачиваемой цене, не сознавая себя вовлеченным в сферу налогообложения. Существовавшая ранее точка зрения, что косвенное налогообложение распространено только в наименее экономически развитых странах, опровергается преобладанием таких налогов в доходах бюджетов большинства европейских стран. Эти страны отличаются высоким уровнем доходов населения и как следствие – более развитой сферой потребления.

Взимание НДС построено на территориальном принципе: налогообложению подлежат как резиденты, так и нерезиденты, совершающие на территории Российской Федерации операции, признаваемые объектами налогообложения. Правовая основа исчисления и взимания НДС изложена в главе 23 НК РФ{193}.

Система взимания НДС, используемая в России, не предусматривает непосредственного определения добавленной стоимости, т. е. суммы, добавленной производителем товара к стоимости сырья, материалов, некоторых других затрат, понесенных в связи с производством. Вместо этого ставка применяется к компонентам добавленной стоимости: к стоимости реализованного товара и к стоимости производственных затрат. *Этот метод расчета НДС называется методом зачета по счетам или инвойсным методом*.

Налогоплательщик выписывает покупателю товара (работы, услуги) специальный (по форме, установленной в соответствии с требованиями Налогового кодекса РФ Правительством РФ) счет-фактуру, увеличивая цену товара (работы, услуги) на сумму налога, которая указывается отдельно. Из полученного от покупателя налога налогоплательщик вычитает сумму налога, уплаченного им при приобретении необходимых для производственных нужд товаров (работ, услуг) и выделенного в счете-фактуре поставщика. Разница вносится в бюджет.

Обязанность заплатить налог в бюджет связана с

фактом реализации товаров (работ, услуг).

Таким образом, продавец товара теоретически не несет экономического бремени, связанного с уплатой НДС при покупке сырья и материалов, так как покупатель его товара компенсирует эти затраты. Процесс переложения налога завершается, когда товар приобретает конечный потребитель, поэтому НДС традиционно относят к косвенным налогам (налогам на потребление)[194].

Объекты обложения НДС, ставки налога

Добавленная стоимость не признается объектом налогообложения. Обязанность заплатить налог в бюджет связана с фактом реализации товаров (работ, услуг), передачей имущественных прав. Иными словами, передача права собственности на товары, результаты выполненных работ, оказание услуг одним лицом другому лицу на возмездной и безвозмездной основе служат обстоятельством, порождающим обязанность налогоплательщика заплатить налог, т. е. объектом налогообложения.

При импорте товаров НДС взимается таможенными органами на основе таможенной стоимости товара.

К объектам налогообложения отнесены также передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных непроизводственных нужд и выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления.

При экспорте товаров и услуг НДС взимается по нулевой ставке.

Объектом НДС признан импорт товаров. Налог взимается таможенными органами на основе таможенной стоимости товара.

Закон устанавливает несколько ставок налога: нулевую, стандартную[195], пониженную[196]. Пониженная ставка применяется при налогообложении основных продовольственных товаров и товаров детского ассортимента по перечню, представленному в Налоговом кодексе РФ. Налогообложение проводится по расчетным ставкам налога при получении авансовых платежей, при удержании налога налоговыми агентами, при реализации сельскохозяйственной продукции и

продуктов ее переработки.

Советуем прочитать

Кудряшова Е.В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика: учебное пособие для студентов, обучающихся по специальности «Налоги и налогообложение» / Под ред. С.О. Шохина. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 304 с.

Изучение налогового права состоит не в штудировании текстов законов, а в овладении теоретическими системными знаниями. В отличие от многих других книг, пичкающих читателя информацией «на потребу дня», эта книга концентрирует внимание на концептуальных теоретических вопросах косвенного налогообложения.

При экспорте товаров{197} и услуг НДС взимается по нулевой ставке. Облагаются по нулевой ставке и услуги по сопровождению, транспортировке, погрузке, перегрузке экспортируемых и импортируемых товаров, транзиту иностранных грузов через территорию Российской Федерации, а также услуги по переработке товаров, помещенных под таможенные режимы переработки товаров на таможенной территории и под таможенным контролем.

Нулевая ставка в настоящее время применяется для товаров и услуг, предназначенных для официального пользования иностранными дипломатическими представительствами и их персоналом, включая проживающих вместе с ними членов их семей.

Налогоплательщикам, применяющим нулевую ставку,

возмещаются из бюджета суммы налога, уплаченные ими при приобретении товаров (работ, услуг), использованных при производстве облагаемой по ставке 0 % продукции (товаров, работ и услуг). Возмещение выполняется возвратом или зачетом уплаченных сумм налога на основании решения налогового органа, в который налогоплательщик представляет отдельную декларацию.

Освобождение от обложения НДС

Ряд товаров и услуг полностью освобожден от налогообложения. Большая часть из льготируемых услуг имеет социальную направленность: услуги по содержанию детей в дошкольных учреждениях, ритуальные и медицинские услуги, квартирная плата, услуги городского пассажирского транспорта, образовательные услуги и др. Одно из обязательных условий применения льгот по НДС – наличие у налогоплательщика лицензии на занятие тем видом льготируемой деятельности, которая подлежит обязательному лицензированию.

В соответствии со сложившейся международной практикой не облагается НДС реализация на территории Российской Федерации услуг по сдаче в аренду служебных и жилых помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации. Льгота предоставляется либо на условиях взаимности, если национальным законодательством аккредитующего государства установлена аналогичная льгота для российских граждан и организаций, аккредитованных в этом иностранном государстве, либо если такая норма предусмотрена международным соглашением Российской Федерации.

Налог, уплаченный в связи с приобретением товаров (работ, услуг), необходимых для производства необлагаемых товаров или оказания необлагаемых услуг, либо компенсируется налогоплательщику из бюджета, либо включается в себестоимость продукции.

Налоговый период – квартал. Уплата налога проводится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации (передачи) товаров за истекший налоговый период равными долями не позднее 20-го числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом.

Для организаций и предпринимателей, у которых сумма выручки за три последовательных календарных месяца не превысила в совокупности установленный налоговым

законодательством размер (с 1 января 2006 г. – 2 млн руб.), предусмотрена возможность получения освобождения от исполнения обязанностей плательщика НДС.

С 1 января 2006 г. налогоплательщики лишились права выбора метода учета налоговой базы, которое им было предоставлено ранее действовавшим законодательством. Для большинства выполняемых ими операций моментом определения налоговой базы устанавливается наиболее ранняя из следующих дат:

– день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;

– день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав{198}.

Фактически такой порядок означает переход к накопительному методу учета налоговой базы.

11.3.2. Акцизы

В отличие от многоступенчатого НДС акцизы уплачиваются в бюджет один раз производителем подакцизного товара и перекладываются на потребителя. Поэтому косвенные налоги, в том числе акцизы, имеют регрессивное содержание. С целью ослабить их негативное влияние на малообеспеченные слои населения в число подакцизных товаров традиционно включают предметы роскоши (ювелирные изделия, легковые автомобили и др.) и товары, пользующиеся повышенным спросом, но недорогие в производстве (спиртные и табачные изделия, бензин и др.).

Ставки акцизов едины и установлены НК РФ.

Экономическая роль акциза заключается в перераспределении доходов и препятствии образованию сверхвысокой прибыли. С этой же целью акцизами традиционно облагаются компании, добывающие минеральное сырье.

Две группы предметов обложения акцизами

Главой 22 НК РФ были введены две группы предметов налогообложения акцизами – подакцизные товары и подакцизное минеральное сырье. В дальнейшем законодатель исключил минеральное сырье из предметов налогообложения,

распространив на него другой налог – на добычу полезных ископаемых. В настоящее время перечень подакцизных товаров включает спиртосодержащую продукцию, табачные изделия, легковые автомобили, мотоциклы с высокой мощностью двигателя, автомобильный бензин, моторные масла, дизельное и печное топливо. Перечень подакцизных товаров, ставки акцизов, в том числе по товарам, ввозимым на территорию Российской Федерации, едины на всей территории Российской Федерации и установлены Налоговым кодексом РФ{199}.

Обычно ставки акцизов разделяются на специфические, устанавливаемые в твердых суммах, и адвалорные (процентные). В настоящее время для всех видов подакцизных товаров применяются специфические ставки.

Объекты акцизов – факты реализации (передачи) налогоплательщиком подакцизных товаров (в том числе и из давальческого сырья), а также импорт подакцизных товаров. В главе 22 НК РФ установлен накопительный метод учета налоговой базы: моментом реализации подакцизных товаров и подакцизного минерального сырья, за исключением моторного масла и природного газа, принят день их отгрузки. Сумму акциза плательщики определяют самостоятельно. При этом сумма акциза, как и НДС, в счетах-фактурах выделяется отдельной строкой.

В целях расширения экспорта готовой продукции и недопущения двойного налогообложения акциз не взимается либо возвращается (возмещается) из бюджета в случае поставок большинства подакцизных товаров за пределы Российской Федерации.

Налоговый период – календарный месяц. Сроки уплаты налога и представления отчетности зависят от вида производимой продукции. Производители прямогонного бензина и денатурированного этилового спирта уплачивают акцизы позднее сроков, установленных для остальных налогоплательщиков.

В качестве особой меры контроля за своевременным и полным внесением акцизов в бюджет применяется обязательная маркировка специальными марками акцизного сбора алкогольной продукции, табака и табачных изделий, как производимых на территории Российской Федерации, так и ввозимых на ее таможенную территорию{200}.

В Российской Федерации акцизы отнесены к федеральным налогам, но они ежегодно распределяются в порядке межбюджетного регулирования доходов между бюджетами разных уровней. В региональные бюджеты может зачисляться от

40 до 100 % сумм акцизов, собранных на территории субъектов Федерации[201].

11.3.3. Транспортный налог

Транспортный налог, введенный в налоговую систему России в 2003 г., заменил налог с владельцев транспортных средств и налог на имущество физических лиц в части некоторых видов транспортных средств. Это поимущественный, реальный налог, вводимый на территории субъекта Российской Федерации актом представительного органа, в котором определяется ставка налога, порядок и сроки его уплаты, форма отчетности[202].

> Федеральным законодательством установлен перечень транспортных средств, подлежащих налогообложению.

Налог уплачивают организации и физические лица, на которых в установленном порядке зарегистрированы транспортные средства. При этом не имеет значения, находится ли транспортное средство в собственности налогоплательщика.

Федеральным законодательством установлен перечень транспортных средств, подлежащих налогообложению. В него включены зарегистрированные в России автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые) суда и другие водные и воздушные транспортные средства. Освобождены от налогообложения весельные для использования инвалидами, промысловые суда, сельхозтехника. При установлении налога законами субъектов Федерации могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

Налоговая база транспортных средств, имеющих двигатели, установлена как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах; для воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя, – как паспортная статическая тяга реактивного двигателя (суммарная паспортная статическая тяга всех реактивных двигателей) воздушного транспортного средства на взлетном режиме, для других транспортных средств – как валовая вместимость в регистровых тоннах либо как единица транспортного средства. Налоговым периодом признается календарный год.

Порядок налогообложения

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Федерации в размерах, определенных Налоговым кодексом РФ. Размеры ставок могут быть уменьшены либо увеличены, но не более чем в десять раз. В случае, если налоговые ставки не определены законами субъектов Российской Федерации, налогообложение проводится по налоговым ставкам, установленным в Налоговом кодексе РФ.

В особом порядке происходит налогообложение дорогих машин стоимостью, превышающей 3 млн руб. Исчисленная налогоплательщиками сумма налога умножается на повышающий коэффициент, размер которого составляет от 1 до 3 и зависит от стоимости машины и года ее выпуска. Таким образом, в структуре транспортного налога появились элементы «налога на роскошь». К роскоши законодатель пока отнес только дорогие автомобили.

Для физических и юридических лиц *установлен различный порядок налогообложения*.

Организации исчисляют сумму налога самостоятельно, предоставляя в налоговый орган налоговую декларацию.

Налоговое уведомление о подлежащей уплате сумме налога вручается налогоплательщику – физическому лицу налоговым органом в срок не позднее 1 июня года налогового периода. Сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиками – физическими лицами, исчисляется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются органами, проводящими государственную регистрацию транспортных средств на территории Российской Федерации. На органы, регистрирующие транспортные средства, возложена обязанность сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения о транспортных средствах, зарегистрированных или снятых с регистрации в этих органах, а также о лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства, в течение 10 дней после их регистрации или снятия с регистрации.

Налогоплательщики уплачивают налог по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов Федерации.

11.3.4. Земельный налог

Земельный налог – поимущественный налог рентного типа. Он построен таким образом, чтобы изъять часть доходов налогоплательщика, которые получены не в результате его

личных усилий, а являются следствием относительно более благоприятных условий хозяйствования на земле, в которые объективно поставлен налогоплательщик: участок более плодороден, имеет лучшее расположение и т. п.

Объектом налогообложения этого местного налога составляют земельные участки, расположенные в границах соответствующих муниципальных образований либо в Москве и Санкт-Петербурге. Размер земельного налога напрямую не зависит от результатов хозяйственной деятельности собственников земли, землевладельцев, землепользователей и устанавливается в виде стабильных платежей за единицу кадастровой стоимости участка в расчете на год. Ставки налога определяются местными органами государственной власти или органами государственной власти Москвы и Санкт-Петербурга в пределах, установленных федеральным законодателем, и зависят от назначения земельных участков. К участкам сельхозназначения, занятых жилым фондом, участкам для личного подсобного и дачного хозяйства применяются пониженные ставки налога.

Льготы по земельному налогу предоставляются в разных формах. Не относятся к объекту налогообложения земельные участки, изъятые из оборота, ограниченные в обороте и занятые особо ценными объектами культурного наследия народов Российской Федерации, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия, земли лесного фонда.

Налоговая база – кадастровая стоимость участков уменьшается на не облагаемую налогом сумму для земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненно наследуемом владении инвалидов I и II групп, Героев Советского Союза, Героев России, Героев Социалистического Труда и полных кавалеров орденов Славы, Трудовой Славы и «За службу Родине в Вооруженных Силах СССР».

Не платят налог религиозные организации и организации уголовно-исполнительной системы, организации народных промыслов. Органы представительной власти субъектов Федерации и органы местного самоуправления вправе устанавливать дополнительные льготы в пределах суммы налога, поступающего в бюджеты соответствующих территорий.

Налоговый период – календарный год. Юридические лица самостоятельно рассчитывают сумму налога, а для землевладельцев – физических лиц это делают налоговые органы. Налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате

налогоплательщиками в порядке и сроки, которые установлены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами Москвы и Санкт-Петербурга).

11.3.5. Налог на добычу полезных ископаемых

Налог на добычу полезных ископаемых, установленный и введенный в действие главой 26 Налогового кодекса РФ, заменил ряд действовавших ранее рентных платежей и акцизов на некоторые виды минерального сырья.

> Особенности правового статуса пользователей недр и предоставления участков недр определены Законом «О недрах».

По своей правовой природе налог на добычу полезных ископаемых относится к таким доходным источникам бюджета, как регалии, проблемам классификации которых были посвящены труды российских теоретиков финансового права. Само право государства взимать налоги относится к суверенным правам государства и к так называемым регалиям в широком смысле – regalia majora. То есть к правам, вытекающим из существа государства и составляющим неотъемлемую принадлежность верховной власти, таким как право творить суд, устанавливать ответственность за правонарушения и т. д.{203} Регалии в узком смысле слова (regalia minora) – это такие частно-правовые права характера, которые изымаются из сферы приобретения частными лицами и берутся исключительно в руки государства. Юридическое различие между регалиями в широком и узком смысле слова коренится в природе прав, которые лежат в основании регалии. Регалии в широком смысле основаны на правах публичной власти, которые характеризуют сущность государства как верховного суверена. В отличие от этого регалии в узком смысле основаны на присвоении государством прав, которые без ущерба для суверенитета государства могут принадлежать не только государству, но и частным лицам. Одним из примеров использования регалий в узком смысле как инструмента пополнения бюджета можно назвать установление налоговых платежей за пользование природными ресурсами, в том числе за добычу полезных ископаемых.

Советуем прочитать

Разовский Ю.В. Горная рента. – М.: ОАО «НПО «Изд-во «Экономика», 2000. – 221 с.

Налоги, связанные с освоением природных ресурсов, не могут быть понятны без изучения экономических концепций, положенных в основу их модели. Это налоги «рентного типа», преследующие задачу справедливого распределения национальных богатств недр страны.

Налог на добычу полезных ископаемых взимается с организаций и индивидуальных предпринимателей – пользователей недр, т. е. получивших государственную лицензию на пользование участками недр либо пользующихся недрами на условиях соглашения о разделе продукции. Особенности правового статуса пользователей недр и порядок предоставления им участков недр для добычи полезных ископаемых, строительства и эксплуатации подземных сооружений в соответствии с соглашением о разделе продукции при разведке и добыче минерального сырья определены Законом «О недрах»[{204}].

Пользователи недр подлежат постановке на специальный налоговый учет по месту нахождения предоставленного им в пользование участка недр[{205}]. Если добыча полезных ископаемых происходит на континентальном шельфе, в исключительной экономической зоне, а также за пределами России, но на территориях, находящихся под ее юрисдикцией, то специальный налоговый учет проводится по месту нахождения плательщика налога.

Советуем прочитать

Перчик А.И. Налогообложение нефтегазодобычи. Право. Экономика. – М.: ООО «Нестор Академик Паблишерз», 2004. – 464 с.

Предмет налогообложения – полезные ископаемые, перечень которых установлен в Налоговом кодексе РФ. Это уголь, торф, углеводородное сырье, товарные руды, сырье редких металлов, природные алмазы, хлористый натрий (соль), минеральные воды и др. Объект налогообложения – их добыча или извлечение из отходов добывающего производства. Так называемые общераспространенные полезные ископаемые, добытые индивидуальными предпринимателями и используемые ими непосредственно для личного потребления, а также минералогические, палеонтологические и другие геологические коллекционные материалы исключены из предмета налогообложения.

Советуем прочитать

Гончаренко И.А. Правовое регулирование налогообложения разработки месторождений нефти и газа в Российской Федерации и зарубежных странах: Учеб. пособие / МГИМО МИД России. – М.: Статут, 2009. – 204 с.

Налогообложение некоторых производственных сфер настолько специфично и сложно урегулировано, что можно говорить о его автономии. Юристу-налоговеду, собирающемуся работать в нефтегазовом секторе, совершенно необходимы особые знания.

Налог на добычу полезных ископаемых относится к территориальным налогам. Налоговая юрисдикция России распространяется на полезные ископаемые, добытые (извлеченные) из недр на ее территории либо на территориях, арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора.

Налоговой базой служит стоимость добытых полезных ископаемых, оцененная налогоплательщиками одним из установленных способов. Оценка стоимости добытых полезных ископаемых может быть определена либо исходя из цен реализации добытых полезных ископаемых, либо из их так называемой расчетной стоимости. При формировании расчетной стоимости добытого полезного ископаемого полностью учитываются прямые{206} и частично косвенные расходы{207} налогоплательщика за налоговый период, т. е. за квартал. Налоговая база определяется отдельно для каждого вида добытого полезного ископаемого.

Ставки налога установлены в процентах к налоговой базе. Исключение составляют действующие временно специфические ставки (в твердой сумме) для нефти и газового конденсата{208}. Размер ставки зависит от вида добытого полезного ископаемого. Самые высокие ставки установлены для углеводородного сырья, самые низкие – для угля и калийной соли. Освобождение от налогообложения в форме нулевой ставки применяется для попутного нефтяного газа из нефтяных месторождений, попутных и дренажных подземных вод, извлечение которых связано с разработкой других видов полезных ископаемых, для минеральных вод, используемых исключительно в лечебных целях без их непосредственной реализации и для некоторых других видов полезных ископаемых.

Налогоплательщики исчисляют и уплачивают сумму налога по итогам месяца для каждого вида добытых полезных ископаемых.

11.3.6. Социальные налоги

Финансирование пенсионного обеспечения, социального и

медицинского страхования происходит на средства, аккумулированные в государственных внебюджетных фондах. Эти фонды созданы для управления финансами системы обязательного социального страхования, при котором страховые отношения возникают в соответствии с законом. Участниками отношений обязательного социального страхования состоят страхователи, страховщики (государственные внебюджетные фонды), застрахованные лица, а также иные органы, организации и граждане, определяемые в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования{209}. Бюджеты фондов конкретных видов обязательного социального страхования (государственных внебюджетных фондов) на очередной финансовый год утверждаются федеральными законами, проекты которых вносятся в Государственную Думу Правительством РФ. Источниками поступлений денежных средств в бюджеты обязательного социального страхования в основном служат платежи публично правого характера, которые принято называть «социальными налогами», несмотря на их формальное отсутствие в установленном перечне действующих налогов и сборов. Правовая природа этих публично-правовых платежей и ряд общих с налогами признаков позволяют отнести их к таковым независимо от воли законодателя, в настоящее время изъявшего их из налоговой системы.

В конце 1990-х гг. в налоговую систему России был введен единый социальный налог (взнос), который заменил несколько видов обязательных платежей – страховых взносов, которые ранее уплачивались в государственные внебюджетные фонды. Он зачислялся в федеральный бюджет и государственные внебюджетные фонды: Фонд социального страхования Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования{210}. Плательщиками налога были работодатели, делавшие выплаты наемным работникам, индивидуальные предприниматели и адвокаты.

В дальнейшем законодатель отказался от этого налога, что было связано с переходом к страховым принципам построения системы обязательного социального страхования и введения обязанности уплаты публично-правового обязательного платежа в бюджет каждого фонда. Такой обязательный платеж в форме страхового взноса был введен Федеральным законом от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования»{211}.

Проводя сравнение страховых взносов на обязательное социальное страхование с ранее действовавшим социальным налогом, Конституционный Суд РФ указал, что они имеют разное назначение и различную социально-правовую природу{212}. С введением системы обязательного пенсионного страхования взимаемые на эти цели страховые взносы приобрели иную социально-правовую природу; они уплачиваются на индивидуально возмездной основе, их целевое назначение – обеспечение права гражданина на получение пенсии обязательного пенсионного страхования в размере, эквивалентном сумме страховых взносов, учтенной на его индивидуальном лицевом счете; назначение же единого социального налога – в том числе формирование финансовой основы социального страхования, его сумма исчисляется и уплачивается в федеральный бюджет и в определенных законом частях – в каждый внебюджетный фонд.

Таким образом, индивидуальная возмездность, целевое назначение платежа свидетельствуют, по мнению Конституционного Суда РФ, об особой неналоговой природе страховых взносов.

Тем не менее налоговая природа страховых взносов подтверждается рядом присущих им признаков – установленной публичной обязанностью плательщиков по их уплате и практически идентичной налогу правовой конструкцией (плательщик, объект налогообложения, налоговая база, ставка), механизмом взыскания этих платежей, пеней и штрафов.

Страховые взносы, как и единый социальный налог, уплачивают работодатели, а также индивидуальные предприниматели, адвокаты и нотариусы. Для работодателей объектом налогообложения служат выплаты и вознаграждения, начисленные физическим лицам.

К налоговой базе – сумме перечисленных выплат, начисленных за расчетный период (год), применяются тарифы страховых взносов. Их размер установлен федеральным законодательством, он различен для взносов, зачисляемых в разные внебюджетные фонды. Самый высокий тариф установлен для страхового взноса в Пенсионный фонд РФ.

> Переход налогоплательщика – сельскохозяйственного производителя на уплату единого сельхозналога добровольный и заявительный.

Индивидуальные предприниматели, адвокаты и нотариусы уплачивают страховые взносы в фиксированном размере, который зависит от вида страхования и их дохода за расчетный период.

Уплата страховых взносов оформляется отдельными расчетными документами, направляемыми в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования. Средства хранятся на соответствующих счетах Федерального казначейства.

11.3.7. Единый сельскохозяйственный налог

В особую группу налогоплательщиков, к которым применяется специальный налоговый режим, выделены сельскохозяйственные производители – организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию, ведущие ее первичную и последующую (промышленную) переработку (в том числе с использованием арендованных основных средств) и реализующие эту продукцию, при условии что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций и индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, составляет не менее 70 %.

Не вправе применять такой режим налогообложения производители подакцизной продукции, организации, ведущие деятельность по организации и проведению азартных игр, казенные, бюджетные и автономные учреждения.

Особый налоговый режим

Главой 26.1 НК РФ для сельскохозяйственных товаропроизводителей установлен *особый налоговый режим в форме единого сельскохозяйственного налога*. Уплата единого налога освобождает сельскохозяйственных товаропроизводителей от внесения в бюджет других налогов и сборов, за исключением налога на добавленную стоимость, взимаемого при ввозе товаров на территорию Российской Федерации, государственной пошлины, налогов на имущество, не используемое в производстве сельхозпродукции.

Для налогоплательщика переход на уплату единого сельхозналога, при условии соответствия сельскохозяйственного производителя всем критериям, **добровольный и заявительный.** Сельскохозяйственные товаропроизводители, изъявившие желание перейти на уплату налога, подают в период с 20 октября по 20 декабря предшествующего года заявление о применении

особого налогового режима.

Налоговая база

Федеральным законодательством установлено, что *налоговой базой* единого сельскохозяйственного налога признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов, налоговым периодом признается год, но вводится полугодовой отчетный период.

Налоговую ставку в настоящее время установили в Налоговом кодексе РФ в размере 6 %. Налог уплачивается по декларации не позднее 25 календарных дней со дня окончания отчетного периода и не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Единый сельскохозяйственный налог и авансовый платеж по единому сельскохозяйственному налогу налогоплательщики уплачивают по местонахождению организации (месту жительства индивидуального предпринимателя).

В настоящее время единый сельскохозяйственный налог относится к прямым и личным налогам, взимание которых поставлено в зависимость от полученного налогоплательщиком дохода. Ранее такой налог зависел от внешних признаков и характеристик предмета налогообложения: площади земельного участка, т. е. относился к реальным налогам.

> Индивидуальные предприниматели и организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, уплачивают один прямой налог.

11.3.8. Упрощенная система налогообложения. Патентная система налогообложения. Налог на вмененный доход

Для доходов малого и среднего бизнеса применяются особые налоговые режимы.

Упрощенная система налогообложения

Режим, получивший название *упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности,* состоит в замене уплаты совокупности установленных законодательством Российской Федерации федеральных, региональных и местных налогов и сборов уплатой единого налога, исчисляемого по результатам

хозяйственной деятельности налогоплательщика. Индивидуальные предприниматели и организации, перешедшие на такую систему, вместо НДФЛ, налога на прибыль, налога на имущество и НДС уплачивают один прямой налог. Субъекты малого предпринимательства имеют право выбора упрощенной системы налогообложения либо обычного налогового режима. Запрет на применение упрощенного налогового режима установлен для организаций, имеющих доход, превышающий установленный законодательством минимум, а также занятых в производстве подакцизной продукции, для кредитных организаций, страховщиков, инвестиционных фондов, профессиональных участников рынка ценных бумаг и др. Не могут применять этот режим частнопрактикующие нотариусы и адвокаты.

Объектов налогообложения по упрощенной системе предусмотрено два:

– доходы;

– доходы, уменьшенные на величину расходов.

Ставка налога, взимаемого в связи с применением УСН, предусмотрена в Налоговом кодексе РФ. Она зависит от выбранного налогоплательщиком объекта:

– 6 % – если объектом налогообложения представлены доходы;

– 15 % – если объект налогообложения – доходы, уменьшенные на величину расходов. Регионам разрешено дифференцировать и понижать эту ставку до 5 % в зависимости от категорий налогоплательщиков.

Для тех плательщиков, которые выбрали в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, предусмотрена уплата так называемого минимального налога в размере 1 % доходов. Такая обязанность возникает в двух ситуациях:

– если по итогам налогового периода налогоплательщик понес убыток и сумма налога равна нулю;

– если исчисленная в общем порядке сумма налога меньше суммы исчисленного минимального налога.

Фактически законодатель установил ту минимальную сумму налога, которую плательщик, избравший этот объект налогообложения, обязан заплатить в бюджет.

Исчисляется «упрощенный налог» налог самим налогоплательщиком по декларации. Налоговый период по УСН –

календарный год, отчетные периоды – первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Предусмотрены авансовые платежи по результатам отчетных периодов, окончательный срок уплаты налога и представления деклараций различен для предпринимателей и организаций.

Налогоплательщики обязаны вести специальный налоговый учет в книге доходов и расходов. Ее форма и порядок ведения установлены Министерством финансов РФ.

Патентная система вводится в действие на территории субъекта Федерации отдельным законом.

Патентная система

Применение упрощенной системы налогообложения направлено на вовлечение в сферу налогообложения малого бизнеса, либерализацию обычных форм налогового контроля, которые не всегда действенны именно в этой сфере. Этим же целям служит и *патентная система налогообложения* малого бизнеса. Совершенствуя специальные налоговые режимы, применяемые в этой сфере, законодатель выделил в отдельный режим патентную систему налогообложения, которая ранее применялась в рамках упрощенной системы налогообложения. Такое выделение позволило более детально регламентировать порядок применения патентной системы. Система вводится в действие на территории субъекта Федерации отдельным законом. Ее особенность состоит в том, что патентная система налогообложения может применяться только индивидуальными предпринимателями, занимающимися установленными в Налоговом кодексе РФ видами деятельности, но не организациями. Патентная система применяется при оказании бытовых услуг населению, ремонте жилья, занятии репетиторством, оказании ветеринарных услуг, розничной торговле и общественном питании.

При этом налогоплательщики могут совмещать применение патентной системы налогообложения с иными режимами. Применение патентной системы налогообложения добровольно, оно предусматривает освобождение индивидуальных предпринимателей от уплаты налога на доходы и имущество в части предпринимательской деятельности, на которую выдан патент, от НДС по оборотам от такой деятельности на территории РФ.

Право индивидуального предпринимателя применять

патентную систему налогообложения основывается на специальном документе – патенте, форма которого утверждается ФНС России. Патент выдается только на один вид предпринимательской деятельности тем налоговым органом, в котором индивидуальный предприниматель встал на учет в качестве налогоплательщика, применяющего патентную систему налогообложения. Действие патента ограничено территорией того субъекта Федерации, в котором он получен, поэтому, если индивидуальный предприниматель желает вести деятельность, по которой им получен патент, но уже на территории другого субъекта Федерации, он должен получить новый патент. Количество патентов, которые индивидуальный предприниматель таким образом вправе получить, не ограничено.

Объект налогообложения – установленный законом субъекта Федерации возможный к получению годовой доход индивидуального предпринимателя по соответствующему виду предпринимательской деятельности. Например, в Москве самый высокий размер возможного годового дохода – 10 000 000 руб. – установлен к такому виду деятельности, как сдача в аренду жилых и нежилых помещений площадью свыше 600 кв. м. А для такого вида деятельности, как стрижка домашних животных, возможная доходность составляет всего лишь 300 000 руб.{213}

Применительно к патентной системе налогообложения под налоговым периодом понимается календарный год, а если патент выдан на срок менее года – непосредственно срок, на который выдан патент.

Ставка налога установлена в Налоговом кодексе РФ, она одна и составляет 6 % для всех видов деятельности.

Сроки уплаты налога зависят от того, на какое время он получен. Налогоплательщик освобожден от заполнения и подачи декларации, но обязан вести специальную книгу учета доходов, форму которой устанавливает Минфин России.

Единый налог на вмененный доход

Третий вид особого режима налогообложения – *единый налог на вмененный доход* для определенных видов деятельности.

В отличие от упрощенной системы налогообложения применение налога на вмененный доход возможно для налогоплательщиков, перечень которых установлен федеральным законом, правовыми актами муниципальных районов и городских округов, законами Москвы и Санкт-Петербурга, вводящими налог на своей территории. Плательщиками этого налога являются

организации и индивидуальные предприниматели с небольшой, до 100 человек, численностью работающих{214}, ведущие предпринимательскую деятельность в определенных сферах, к которым, например, относятся: общественное питание, розничная торговля, бытовые и парикмахерские услуги, розничная торговля горюче-смазочными материалами и др. С момента введения налога на вмененный доход на территориях соответствующих муниципальных образований, Москвы и Санкт-Петербурга с плательщиков этого налога не взимается основная часть налогов от предпринимательской деятельности.

Объектом налогообложения определен так называемый вмененный доход – потенциально возможный доход, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение дохода. Налоговую базу составляет величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя вида деятельности.

Физические показатели определенного вида предпринимательской деятельности и базовая доходность в месяц установлены федеральным законодательством. Федеральным законом также установлена ставка налога в размере 15 % вмененного дохода.

Сумма единого налога рассчитывается с учетом ставки, значения базовой доходности, соответствующего текущему году коэффициента-дефлятора, установленного федеральными органами власти{215}, а также корректирующих коэффициентов базовой доходности, которые утверждаются представительными органами Москвы и Санкт-Петербурга, соответствующими местными представительными органами{216}.

Налог уплачивается ежеквартально. Налогоплательщик вправе уменьшить сумму налога на уплаченные им страховые взносы в государственные внебюджетные фонды, расходы на выплаты обязательных пособий, установленных законодательством. При этом сумма единого налога не может быть уменьшена на сумму указанных расходов более чем на 50 %. Таким образом, на федеральном уровне установлены основания и условия налогообложения вмененного дохода организаций и индивидуальных предпринимателей, занимающихся определенными видами деятельности, но право детализации налогового режима предоставлено местным представительным органам и законодательным органам Москвы и Санкт-Петербурга.

Применение налога на вмененный доход, в основе которого лежит предполагаемая, а не реальная доходность

налогоплательщика, наряду с упрощением порядка налогообложения направлено прежде всего на достижение определенных фискальных целей в той сфере экономики, где уклонение от налогов считается наиболее распространенным.

Вопросы для самостоятельного изучения

1. Изучите порядок уплаты налога на доходы, полученные от предпринимательской деятельности.

Подготовьте ответы на следующие вопросы:

– что служит объектом налогообложения физических лиц, занимающихся индивидуальной предпринимательской деятельностью?

– Подлежат ли включению в облагаемый доход предпринимателя авансы, полученные им под предстоящую поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг)?

– Какими нормативными актами необходимо руководствоваться при определении расходов, учитываемых при налогообложении доходов, полученных от предпринимательской деятельности?

– В каком порядке предприниматель без образования юридического лица ведет учет своих доходов и расходов?

– В какие сроки уплачивается налог на доходы, полученные от предпринимательской деятельности?

2. Изучите особенности уплаты налога с доходов, полученных физическими лицами от продажи имущества, принадлежащего им на праве собственности.

Подготовьте ответы на следующие вопросы:

– В целях определения полученного дохода учитывается рыночная цена имущества или цена, указанная при заключении сделки?

– Каковы основные правила предоставления имущественных вычетов?

– Кто – налогоплательщик или налоговый орган решает вопрос о применении одного из установленных имущественных вычетов?

3. Изучите особенности налогового статуса физических лиц – нерезидентов Российской Федерации.

Подготовьте ответы на следующие вопросы:

– Какие доходы физических лиц могут быть отнесены к доходам, полученным из источников в Российской Федерации?

– Тождественны ли понятия «источник дохода» и «источник выплаты дохода»?

– Какая ставка налога используется при взимании налога с

доходов физических лиц – нерезидентов?

4. Изучите порядок предоставления различного вида вычетов налогоплательщикам по налогу на доходы.

Подготовьте ответы на следующие вопросы:

– Какие вычеты отнесены к социальным? Назовите основные из них.

– В каких основных формах предоставляются профессиональные вычеты?

– Каковы основные виды и ограничения имущественных вычетов?

При подготовке ответов используйте следующие источники:

1) Налоговый кодекс РФ (часть первая) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824 (с последующими изменениями и дополнениями).

2) Налоговый кодекс РФ (часть вторая) // СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340 (с последующими изменениями и дополнениями).

5. Изучите порядок уплаты налога на имущество физических лиц.

Подготовьте ответы на следующие вопросы:

– Какие органы вправе определить для целей налогообложения стоимость квартир, помещений, жилых домов, гаражей и других строений?

– С какого момента возникает обязанность уплаты налога на новые строения, помещения и сооружения, построенные гражданами в текущем году?

– С какой даты наследники признаются плательщиками налога на строения, помещения и сооружения, перешедшие им по наследству?

– За сколько налоговых периодов налогоплательщику может быть направлено налоговое уведомление, если оно не направлялось ранее?

При подготовке ответов используйте следующие источники:

1) Налоговый кодекс РФ (часть вторая) // СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340 (с последующими изменениями и дополнениями).

2) Закон г. Москвы от 19.11.2014 № 51 «О налоге на имущество физических лиц» // «Вестник Мэра и Правительства Москвы», № 66, 27.11.2014

6. Изучите порядок уплаты налога на доходы, полученные в результате дарения.

Подготовьте ответы на следующие вопросы:

– Каковы виды имущества, доход от дарения которых отнесен к объектам налогообложения?

– Признаются ли наличные денежные средства в

национальной или иностранной валюте объектом налогообложения?

– Каковы особенности налогообложения ценных подарков от организаций?

– Подлежит ли декларированию доход, полученный в виде подарков?

При подготовке ответов используйте следующие источники:

1) Налоговый кодекс РФ (часть вторая) // СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340 (с последующими изменениями и дополнениями).

2) «Семейный кодекс Российской Федерации» от 29.12.1995 № 223-ФЗ//СЗ РФ. 1996. № 1. Ст.16 (с последующими изменениями и дополнениями).

7. Изучите порядок исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость и акцизов.

Подготовьте ответы на следующие вопросы:

– Каковы объекты обложения НДС в Российской Федерации?

– Признается ли объектом налогообложения передача товарно-материальных ценностей от одного структурного подразделения предприятия другому его производственному подразделению?

– Как определяется место оказания консультационно-информационных услуг?

– Что может быть местом оказания экспортируемых услуг? Какие услуги относятся к экспортируемым?

– Относится ли к облагаемым НДС оборотам реализация товаров (работ, услуг) хозяйствующим субъектам стран – участниц Таможенного Союза?

– Как определяется налогооблагаемая база при импорте товаров на территорию Российской Федерации?

– Какие документы могут быть использованы предприятием для подтверждения факта экспорта товаров?

– Облагаются ли налогом на добавленную стоимость обороты по реализации ценных бумаг?

– Каковы установленные законодательством условия применения налоговых вычетов?

– В каком порядке принимается к вычетам налог, уплаченный при приобретении основных средств?

– Принимается ли к налоговому вычету НДС, уплаченный при приобретении товаров за наличный расчет?

– Что такое «расчетная ставка»; в каких случаях она применяется?

– Каким органом установлен порядок составления и использования счетов-фактур. Назовите основные реквизиты

счета-фактуры.

– В каком порядке уплачивается НДС иностранными юридическими лицами, не состоящими на учете в налоговом органе России?

– Какие товары отнесены законодательством к подакцизным?

– Кто исполняет обязанности исчисления и уплаты всей суммы акциза, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения акцизами, в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности)?

– Какие операции отнесены к операциям «передачи» подакцизных товаров?

– Какая дата признана датой реализации подакцизных товаров?

– Выделяется ли сумма акциза отдельной строкой в счетах-фактурах?

– Что такое акцизные марки? В отношении каких подакцизных товаров они применяются. Какой орган устанавливает размер ставки платы за марки?

При подготовке ответов используйте следующие источники:

1) Налоговый кодекс РФ (часть вторая) // СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340 (с последующими изменениями и дополнениями).

2) Постановление Правительства РФ от 26.12.2011 № 1137 «О формах и правилах заполнения (ведения) документов, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость»// СЗ РФ 16.01.2012. № 3. Ст. 417 (с последующими изменениями и дополнениями).

3) Постановление Правительства РФ от 31.12.2005 № 866 «О маркировке алкогольной продукции акцизными марками» (вместе с «Правилами нанесения на акцизные марки сведений о маркируемой ими алкогольной продукции», «Правилами маркировки алкогольной продукции акцизными марками»)// СЗ РФ. 16.01.2006. № 3. Ст. 300 (с последующими изменениями и дополнениями).

Контрольные тесты

Выберите правильный или наиболее полный ответ [{217}]**.**

1. В России используется базисная модель системы налогов:

а) евроконтинентальная;

б) англосаксонская;

в) смешанная.

2. Показатель налогового гнета определяет:

а) отношение общей суммы налоговых сборов к совокупному национальному продукту;

б) долю налоговых поступлений в доходах государственного бюджета;

в) соотношение прав и обязанностей налогоплательщика.

3. Резидентами Российской Федерации в целях уплаты налога на доходы являются:

а) граждане России;

б) лица, находящиеся на территории Российской Федерации не менее 183 дней в течение 12 следующих подряд календарных месяцев;

в) лица, располагающие постоянным жилищем на территории Российской Федерации.

4. Налогоплательщиками признаются физические лица:

а) независимо от возраста;

б) достигшие совершеннолетия по законодательству Российской Федерации;

в) достигшие 14-летнего возраста.

5. Установлен налоговый период для налога на доходы с физических лиц:

а) календарный год;

б) квартал;

в) календарный месяц.

6. В состав облагаемой базы налога на доходы включаются:

а) все возможные виды экономии и материальной выгоды;

б) только указанные в законе виды экономии и материальной выгоды;

в) экономия и материальная выгода, полученная в результате использования беспроцентных займов.

7. Для обложения налогом на доходы применяется метод:

а) простой прогрессии;

б) пропорциональный;

в) сложной прогрессии.

8. Декларация о совокупном доходе за отчетный год предоставляется:

а) в срок до 31 декабря отчетного года;

б) в срок до 1 марта года, следующего за отчетным;

в) в срок не позднее 30 апреля года, следующего за отчетным.

9. Объектами налога на имущество физических лиц являются:

а) земельные участки с расположенными на них строениями;

б) жилые дома, помещения, гаражи, единый недвижимый комплекс и иные здания, строения и помещения, а также объекты незавершенного строительства;

в) общее имущество собственников помещений в многоквартирном доме.

10. Базой налога на имущество физических лиц в части торговых или административно-деловых центров и помещений считается:

а) площадь строения (помещения);

б) кадастровая стоимость имущества;

в) инвентаризационная стоимость имущества.

11. Налог на имущество физических лиц исчисляется:

а) самостоятельно налогоплательщиком;

б) налоговым органом;

в) органом, ведущим учет и регистрацию соответствующего имущества.

12. Налогообложению подлежит доход от дарения в следующих случаях:

а) подарок сделал работодатель и его стоимость не превышает 4000 рублей;

б) подарок в виде пакета акций предприятия получен от близких друзей;

в) бабушка подарила внуку автомобиль.

13. Основа определения прибыли организаций, подлежащей налогообложению:

а) оборот по реализации продукции (работ, услуг);

б) валовая (балансовая) прибыль предприятия;

в) полученный доход, уменьшенный на произведенные расходы.

14. Конкретный размер ставки налога на прибыль от основной деятельности устанавливается:

а) федеральным законодательством;

б) законодательством субъекта Федерации и актами представительных органов местного самоуправления;

в) федеральным законодательством и законами субъектов Федерации.

15. Отчетный период по налогу на прибыль:

а) месяц;

б) квартал;

в) декада.

16. Счет-фактуру с выделенной в нем суммой НДС выписывает:

а) налоговый орган;

б) поставщик товара (работ, услуг);

в) покупатель товара (работ, услуг).

17. Объект обложения НДС:

а) добавленная стоимость;

б) реализация товаров (работ, услуг), использование товаров (работ, услуг) для собственных нужд, выполнение СМР для собственного потребления и импорт товаров;

в) сделки купли-продажи товаров (работ, услуг).

18. Пониженная ставка НДС применяется:

а) к импортным товарам;

б) к товарам детского ассортимента;

в) к бытовым услугам.

19. Плательщики акцизов:

а) предприятия, торгующие подакцизными товарами;

б) предприятия, производящие и реализующие подакцизные товары;

в) покупатели подакцизных товаров.

20. Объект акцизов:

а) реализация подакцизных товаров;

б) реализация произведенных налогоплательщиком подакцизных товаров, импорт подакцизных товаров;

в) производство подакцизных товаров.

21. Ставки акцизов установлены:

а) Налоговым кодексом РФ;

б) постановлением Правительства РФ;

в) инструкцией ФНС России.

22. Облагаемая база налога на имущество организаций определяется на основе:

а) среднегодовой балансовой и кадастровой стоимости имущества;

б) результатов фактической инвентаризации;

в) данных первичных учетных документов.

23. Освобождается от налогообложения следующее имущество:

а) земельные участки и водные объекты;

б) все имущество образовательных организаций;

в) памятники и монументы, находящиеся на балансе организаций.

24. Транспортный налог подлежит зачислению:

а) в специальный внебюджетный фонд;

б) в региональный бюджет;

в) на счета ГИБДД.

25. Единицей обложения налогом с владельцев транспортных средств служит единица измерения:

а) мощности двигателя;

б) стоимости транспортного средства;

в) объема двигателя.

26. Субъекты упрощенной системы налогообложения:

а) субъекты малого предпринимательства;

б) адвокаты и нотариусы, частные детективы;

в) профессиональные участники рынка ценных бумаг.

27. Объект обложения налогом на вмененный доход:

а) предполагаемая валовая выручка плательщика;

б) потенциально возможный доход, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение дохода;

в) доход, определяемый на основе данных налоговых деклараций.

28. Не вправе применять особый налоговый режим в виде единого сельхозналога:

а) предприятия с числом сотрудников более тысячи человек;

б) бюджетные учреждения;

в) производители сельзохпродукции из иностранного сырья.

29. Патентная система применяется:

а) предприятия с числом сотрудников до 100;

б) индивидуальными предпринимателями при оказании бытовых услуг населению, ремонте жилья, занятии репетиторством, оказании ветеринарных услуг, розничной торговле и общественном питании;

в) малыми предприятиями и предпринимателями, занимающимися определенными в НК РФ видами деятельности.

30. По своей правовой природе налог на добычу полезных ископаемых относится:

а) к косвенным налогам;

б) к регалиям;

в) к плате за пользование публичным имуществом.

31. Размер земельного налога зависит:

а) от результатов хозяйственной деятельности;

б) от площади землевладения;

в) от кадастровой стоимости земельного участка.

32. Налогооблагаемой базой для страховых взносов работодателей является:

а) выручка от реализации товаров (работ, услуг);

б) валовый доход;

в) сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных в пользу физических лиц.

Список рекомендованной литературы

1. Барсегянц О.Б. Государственный подоходный налог. – М.: Юрид. Изд-во Наркомюста РСФСР, 1925.

2. Единый социальный налог и налогообложение малого

бизнеса / Под ред. Д.Г. Черника. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 96 с.

3. Ивлиева М.Ф. Правовые проблемы косвенного налогообложения в Российской Федерации // Правоведение. 2002. № 5. С. 107–119.

4. Иловайский С.И. Косвенное обложение в теории и практике. – Одесса: Тип. Шт. войск Одес. воен. окр., 1892.

5. Кудряшова Е.В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика: учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальности «Налоги и налогообложение» / Е.В. Кудряшова; науч. ред. С.О. Шохин. – М.: Волтерс Клувер, 2006.

6. Новоженов А.Ю. Юридическая и экономическая сущность косвенного налогообложения // Ваш налоговый адвокат. 2003. № 1. С. 18–28.

7. Озеров И.Х. Основы финансовой науки. Вып. 1: Учение об обыкновенных доходах. М., 1909.

8. Озеров И.Х. Подоходный налог в Англии: Экономические и общественные условия его существования. – М.: Высочайше утвержденное Скоропеч. А.А. Левенсона, 1898.

9. Орлова Н.Н. Правовая природа страховых взносов на обязательное пенсионное страхование// Ваш налоговый адвокат. 2002. № 3. С. 18–26.

10. Орловская Е.А. Экономическая оправданность расходов в налоговом праве Германии: подходы, выработанные судебной практикой // Налоговед. 2007. № 3. С. 53–64.

11. Парыгина В.А. Правовые основы взимания налога на имущество организаций // Современное право. 2006. № 6. С. 2–4.

12. Парыгина В.А. Проблемы правового статуса налогоплательщика налога на имущество организаций // Налоги и налогообложение. 2006. № 2. С. 27–32.

13. Пепеляев С.Г. Учет экономического основания налога при разрешении споров по НДПИ // Налоговед. – 2007. – № 9. – С. 5.

14. Пепеляев С.Г. Подоходный налог – принципы и структура. – М., 1993.

15. Попонова Н.А. Об особенностях подоходного налогообложения граждан в ФРГ // Налоги и налогообложение. 2006. № 2. С. 59–66.

16. Ялбулганов А.А. Налог на прибыль в Австралии // Ваш налоговый адвокат. – 2001. – № 3 (17). – С. 146.

17. Ялбулганов А.А. Правовое регулирование земельного налога в Российской Федерации: – М.: Институт защиты предпринимателя, 1997. – 208 с.

18. Янжул И. Опыт исследования английских косвенных

налогов. Акциз. – М.: Тип. А.И. Мамонтова и Ко, 1874.

Раздел V. Налоговый федерализм

Глава 12
Правовые основы налогового федерализма

12.1. Принципы распределения налогов по уровням управления

И в федеративных, и в унитарных государствах управление рассредоточено по разным уровням. Центральные, региональные и местные органы власти и управления обладают полномочиями в определенных сферах общественной жизни, несут ответственность за выполнение социальных и экономических программ.

Выполнение этих программ требует определенных расходов. Распределение расходов между уровнями власти вызывает необходимость обеспечения каждого уровня доходами и определяет построение системы межбюджетных отношений.

Попытаемся выяснить, как должны финансироваться бюджетные обязательства каждого уровня власти и как должны взаимодействовать по вопросам доходов органы власти и управления различных уровней.

Общие принципы построения систем доходов бюджетов

Существуют общие принципы и условия построения систем доходов каждого уровня власти. Они продиктованы объективными экономическими, политико-правовыми, техническими условиями и должны одинаково соблюдаться государствами различной политической ориентации. Система доходов должна обеспечивать условия, при которых функционирование органов власти всех уровней результативно, действенно. Это возможно, если величина доходов бюджетов соответствует их расходным обязательствам и доходы поступают в бюджет регулярно.

Советуем прочитать

Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах. – М.: Статут, 2002. – 555 с.

Академик И.И.Янжул (1846–1914), профессор юридического факультета Московского университета – основоположник российского финансового права. В его труде (1898 г.) можно почерпнуть до сих пор актуальные сведения об эволюции финансово-правовой доктрины, принципах и технике налогообложения.

Однако этими требованиями ограничиться нельзя. Доля расходов, которая приходится на местные и региональные бюджеты, не может определять степень экономической и финансовой самостоятельности местных и региональных органов власти и управления. Объем расходов не адекватен степени свободы. Достаточность и стабильность доходов могут достигаться по-разному. Местные бюджеты могут обладать собственными источниками доходов, а могут и получать доходы в виде перечислений (трансфертов) из региональных бюджетов или из бюджета центрального правительства. Очевидно, что от избранного метода финансирования зависит степень самостоятельности местных органов. «Независимость местных органов, а следовательно, и уровень децентрализации, в значительно большей мере определяется их компетенцией в сфере финансов, чем компетенцией в решении других вопросов или юридическим статусом»{218}.

Выбор метода финансирования (сочетания методов) предопределяется формами и степенью децентрализации государственных функций. Компетенция государственных и административных образований и, как следствие, правовые механизмы финансовой децентрализации и самостоятельности в федеративных и унитарных государствах различны.

Однако вне зависимости от форм государственного устройства должны соблюдаться некоторые общие требования к

методам финансирования бюджетов различных уровней. Это объясняется тем, что финансовая автономия местных и региональных органов власти и управления должна быть обеспечена и в федеративных, и в унитарных государствах. Могут различаться только степень и формы такой автономии.

Важнейшее следствие автономии – независимость. В бюджетно-налоговом смысле это означает, что региональные органы власти и управления не должны зависеть от решения центральных органов о передаче части доходов для финансирования расходов, ответственность за которые несет регион. Соответственно местные органы власти и управления не должны зависеть от решений центральных и региональных органов.

Такая независимость – условие существования демократической системы, основанной на выборных органах власти. «Если доходы одного уровня власти зависят от другого, то избирателям трудно определить ответственность избранных ими руководителей за их деятельность»{219}.

Принцип финансовой самостоятельности местных органов власти и управления закреплен в международных документах.

Европейская хартия местного самоуправления{220} констатирует, что органы местного самоуправления служат основой любого демократического строя, что через них наиболее непосредственным образом реализуется право граждан на участие в управлении государственными делами. Деятельность органов местного самоуправления эффективна, если они наделены реальными полномочиями. Реализовать эти полномочия можно только при наличии необходимых средств.

Хартия определяет, что финансовые ресурсы органов местного самоуправления должны быть, *во-первых*, достаточными, т. е. соразмерными полномочиям, предоставленным этим органам конституцией и законами. *Во-вторых*, финансовые системы, на которых основываются ресурсы органов местного самоуправления, должны быть разнообразными и гибкими. Иными словами, доходы органов местного самоуправления должны быть стабильными, несмотря на изменения условий их деятельности. И, наконец, *в-третьих*, органы местного самоуправления должны обладать собственными доходами. Хартия определяет, что «по меньшей мере часть финансовых ресурсов органов местного самоуправления должна пополняться за счет местных сборов и налогов, ставки которых органы местного самоуправления вправе определять в пределах, установленных законом» (п. 3 ст. 9) (схема V-1).

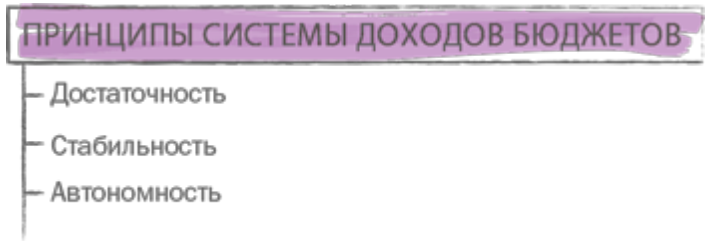


Схема V-1

Другую часть финансовых ресурсов составляют трансферты (в форме дотаций, субсидий, субвенций) из бюджетов других уровней управления. Важно соотношение этих частей. Хартия не определяет, какую долю в бюджете местного органа должны составлять собственные доходы. Этот вопрос в каждой стране может решаться по-разному.

Выдвигают следующие аргументы в обоснование того, что в местные и региональные бюджеты бóльшая часть доходов должна поступать в виде собственных (местных, региональных) налогов.

Во-первых, наиболее бережно и рационально расходуются средства, собранные в качестве местных налогов. Налогоплательщики внимательнее относятся к ним, а не к перечислениям из других бюджетов, поскольку непосредственно ощущают связь между уплатой налогов и получением выгод.

Во-вторых, наличие собственных источников доходов исключает ссылки на недостаточность финансирования как на оправдание бездеятельности местной администрации.

В-третьих, усилия органов власти и управления направлены на реализацию местных программ и не затрачиваются на лоббирование в центральных органах получения необходимых средств.

В-четвертых, контроль за использованием перечислений из других бюджетов ведется на стандартной основе. Это лишает возможности гибко и оперативно учитывать местные особенности.

В-пятых, если доля поступлений из других бюджетов велика и ее размер строго фиксирован, то возможность местных органов реагировать на изменения потребностей минимальна. Например, если трансферты составляют 70 % доходов бюджета, то увеличение расходов на 15 % потребует 50 %-ного увеличения собственных доходов. Такое резкое увеличение местных налогов в большинстве случаев невозможно.

Но есть условия, которые диктуют ограничение доли собственных налогов в доходах региональных и местных бюджетов.

Экономический потенциал регионов существенно различается. В результате различаются и базы налогообложения, и суммы налогов, собираемых в регионах. Одинаковые по численности населения регионы могут в несколько раз отличаться по суммам налогов, собираемых в консолидированный бюджет на их территориях. Если все бюджеты будут формироваться исключительно за счет собственных налогов, то возникнет неравенство в бюджетной обеспеченности населения.

В расчете на одного человека бюджетные поступления существенно различаются. Было бы несправедливым учитывать эти пропорции при формировании местных бюджетов, поскольку они обусловлены не реальным вкладом в экономику населения преуспевающих регионов, а особенностями экономики страны в целом.

Горизонтальное выравнивание

Проблему уменьшения неравенства бюджетной обеспеченности населения из-за неравномерного размещения источников поступлений называют проблемой горизонтального выравнивания.

> Проблему уменьшения неравенства бюджетной обеспеченности населения из-за неравномерного размещения источников поступлений называют проблемой горизонтального выравнивания.

Технически невозможно изъять у благополучного региона «излишки» доходов. Изымается источник дохода в целом. Некоторые из собираемых в регионе налогов объявляются доходами федерального бюджета. Посредством различных механизмов часть собранных сумм может возвращаться в бюджет региона-донора; другая часть передается регионам-реципиентам.

Рассматривая проблему перераспределения средств между субъектами Федерации, Конституционный Суд РФ отметил, что при этом должен соблюдаться принцип равноправия. Он не означает фактического равенства объемов и нормативов отчисления собранных налогов. Суд отметил, что «в силу конституционного принципа равноправия субъектов Российской Федерации в основу такого перераспределения должны быть положены единые критерии»{221}.

Таким образом, если у депрессивных регионов доля собственных налогов незначительна из-за недостаточности сумм

этих налогов, то у других регионов – из-за их «взноса» в систему перераспределения.

Распределение прав на получение доходов

С проблемой горизонтального выравнивания не следует путать проблему распределения прав на получение доходов. Эта проблема особенно актуальна для федеративного государства с богатыми и неравномерно распределенными по территории природными ресурсами.

Эксплуатация природных ресурсов приносит экономическую ренту – высокий доход, обусловленный объективными факторами, а не усилиями хозяйствующих субъектов. «Налоги на экономическую ренту в регионах, богатых природными ресурсами, дают возможность органам власти этих регионов снижать налоги, осуществлять денежные выплаты населению, обеспечивать исключительно высокий уровень общественных услуг и субсидировать деловую активность на подведомственной территории. Эти действия с точки зрения других регионов представляются неоправданными, так как они разрушают единое поле конкурентной среды, усугубляют территориальное различие в исходных условиях развития регионов и т. п.».{222}

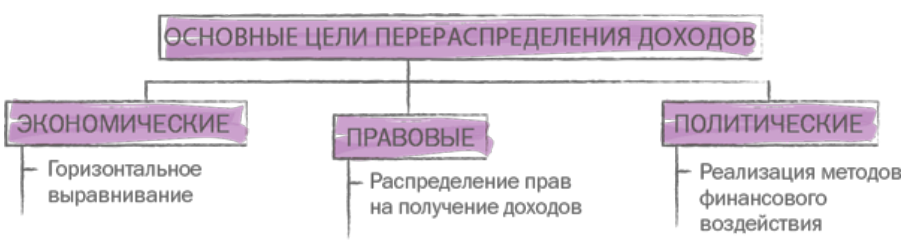


Схема V-2

Местные органы должны получать компенсацию финансовых, общественных, экологических и других издержек и потерь, вызванных эксплуатацией природных ресурсов. Большая же часть ренты должна поступать в федеральный бюджет для перераспределения в интересах страны в целом.

Конституция РФ устанавливает, что земля и другие природные ресурсы используются и охраняются в Российской Федерации как основа жизни и деятельности народов, проживающих на соответствующей территории (ст. 9). Смысл этой нормы состоит в том, что при использовании природных ресурсов население соответствующей территории имеет право на часть полученных доходов, в том числе и в виде отчислений от

налогов на природопользование, но не на все суммы налогов, поскольку это таит угрозу существованию Федерации, нарушает принцип единства экономического пространства (ст. 8). Необходимо также учитывать, что первична гражданская принадлежность к России, а не к субъекту Федерации (ст. 6).

Ограничение доли собственных доходов местных и региональных бюджетов продиктовано и необходимостью проведения единой государственной политики. Финансовое воздействие эффективнее прямого административного воздействия. Предоставляя ресурсы и контролируя их целевое использование, федеральное правительство быстрее и точнее достигает поставленных целей. Влияние на деятельность местных и региональных властей тем больше, чем большую долю их расходов контролирует федеральное правительство (схема V-2).

В соответствии со ст. 114 Конституции РФ Правительство РФ обеспечивает проведение в России единой финансовой, кредитной и денежной политики. Предоставление субсидий и субвенций регионам для пополнения их собственных ресурсов способствует проведению единой политики.

Таким образом, главная трудность заключается в поиске разумного компромисса между стремлением органов местного самоуправления и органов власти и управления регионов добиться финансовой самостоятельности и предотвращением финансового сепаратизма, губительного для государства.

12.2. Формы распределения налогов между бюджетами различных уровней

Каковы бы ни были конкретные варианты решения задачи нахождения бюджетно-налогового компромисса, используемые при этом правовые механизмы немногочисленны. Существует три основные формы распределения налогов между бюджетами различных уровней, условно именуемые «разные налоги», «разные ставки», «разные доходы».

Разные налоги. Суть этой формы состоит в том, что каждый уровень власти (например, Федерация, субъекты Федерации, местные органы власти) вводит свои налоги. Тем самым формируется несколько независимых уровней налогов – федеральный, региональный, местный.

Существует два основных варианта этой формы.

1. *Полное разделение прав и ответственности* различных уровней власти в установлении налогов. Каждый уровень власти самостоятельно устанавливает и вводит в действие те налоги, которые целиком поступают в его бюджет.

Однако общая сумма налогов, поступающих в бюджеты разных уровней, не должна достигать конфискационных значений, приводить к разорению налогоплательщика. Поэтому при такой системе федеральным законодательством устанавливаются верхние ограничения общей суммы налоговых изъятий.

2. *Неполное разделение прав и ответственности* различных уровней власти в установлении налогов. При этой системе центральный орган власти устанавливает исчерпывающий перечень налогов и вводит общегосударственные (федеральные) налоги. Местные органы власти вводят на своей территории те или иные местные налоги, руководствуясь установленным перечнем.

При выборе этой формы важно правильно определить, какие налоги могут устанавливаться на местном, региональном или федеральном уровне. Делать это следует с учетом организационных, экономических, социальных и других факторов.

> НДС может вводиться только на федеральном уровне.

Выбор может быть обусловлен технико-юридическими аспектами. Так, для правильного исчисления и взимания НДС необходима информация о предпринимательской деятельности в рамках национальной экономики. Введение НДС на местном уровне создаст такие трудности исчисления этого налога, которые практически непреодолимы. К примеру, поскольку НДС – территориальный налог, для определения объекта налогообложения необходимо точно определить его географическое происхождение. Это довольно сложно сделать при транснациональных операциях и еще более сложно – в условиях, когда деятельность ведется налогоплательщиком одновременно на территории нескольких административно-территориальных образований страны. По такого рода причинам НДС может вводиться только на федеральном уровне.

Прогрессивный подоходный налог с физических лиц также может вводиться только на федеральном уровне, так как при ином решении трудно контролировать правильность уплаты этого налога. Граждане при этом получат слишком широкие возможности налогового планирования из-за территориальных различий в налогообложении.

При установлении налогов на местном или региональном уровне еще одна проблема может возникнуть из-за недобросовестной конкуренции местностей и регионов, когда

законодатели попытаются расширить свою налоговую базу за счет источников, расположенных на чужой территории.

Выбор может предопределяться и экономическими соображениями. «Федеральное правительство, как правило, стремится контролировать те налоги, которые в большей степени связаны с макроэкономической политикой стабилизации, распределением ресурсов или доходов. Нижестоящие органы власти, в свою очередь, нуждаются в относительно стабильных источниках поступлений, каковыми являются, например, доходы граждан, земля, недвижимость и др.»{223}

Местные поимущественные налоги взимаются с лиц, проживающих в данной местности. В результате требования к подотчетности должностных лиц местного самоуправления возрастают, налоговая база определяется точнее, сужаются возможности избежать налогообложения. Считается, что налоги на недвижимость целесообразно взимать на местном уровне.

Налог с продаж наиболее подходит для регионального налогообложения. Большие территории регионов практически исключают избежание этого налога организацией торговли в соседних безналоговых регионах: потребители предпочтут уплату небольшого налога неудобствам дальних поездок за покупками. Региональный уровень позволяет точнее учитывать социальную и иную значимость того или иного облагаемого товара, гибко манипулировать ставками, льготами. Федеральному законодателю это сделать труднее.

Разные ставки. Суть этой формы состоит в том, что основные условия взимания того или иного конкретного налога устанавливает центральный орган власти, а местные органы власти определяют ставки, по которым исчисляется налог, вносимый в конкретный местный бюджет. При этом общий размер налоговой ставки также может ограничиваться центральным органом власти. Таким образом, налогоплательщики вносят один и тот же налог одновременно в разные бюджеты по разным ставкам.

В отличие от предыдущего варианта, когда каждый уровень отличается видами налогов, в данном варианте в бюджеты разных уровней поступают одни и те же налоги.

По сути, речь идет о местных и региональных надбавках к государственным налогам. Эта форма предоставляет местным органам власти меньше свободы, чем предыдущая, но в большей степени защищает налогоплательщика от местного произвола.

Определенные преимущества получают и сами региональные и местные органы, которые имеют возможность воспользоваться результатами контрольной и методической работы федеральных

налоговых и финансовых органов. Это особенно важно при отсутствии на местах специалистов по теории и практике налогообложения.

Необходимо учитывать также, что при установлении правил налогообложения местные законодатели в большей степени подвержены влиянию и давлению местных лоббистов, чем далекие региональные или федеральные власти. Поэтому централизованное установление правил налогообложения способствует и сохранению налоговой базы региональных и местных бюджетов.

Вариант этой формы – наделение нижестоящих органов власти правом корректировать условия налогообложения доли налога, зачисляемой в соответствующий бюджет. Речь идет, например, о предоставлении льгот, незначительном изменении правил формирования налоговой базы. Этот вариант следует рассматривать как пограничный между формами «разные налоги» и «разные ставки».

Разные доходы. При данной форме свобода местных органов власти совсем незначительна, ибо в этом случае между бюджетами разных уровней делятся суммы собранных налоговых поступлений. Порядок и условия этого деления устанавливаются центральной властью либо по потребностям конкретных регионов, либо по определенным нормативам (численность населения, объем налоговых поступлений и др.).

Другой способ деления доходов состоит в установлении распределяемых налогов. Между бюджетами разных уровней распределяется не собранная сумма, а будущие суммы на этапе уплаты налогов. Для этого в границах общей ставки налога выделяется региональная или местная ставка, на основе которой исчисляется сумма, подлежащая уплате в региональный или местный бюджет.

Ставки распределяемых налогов могут устанавливаться на длительный период или изменяться ежегодно в целях сбалансирования доходов и расходов. Как правило, в этом случае нормативы утверждаются при принятии закона о бюджете на очередной финансовый год. Такие налоги называют регулирующими.

В отличие от формы «разные ставки» в этом случае все решения о правилах налогообложения (в том числе и по распределяемой части) принимаются тем органом власти, чьи налоговые поступления подлежат распределению. Поэтому поступления от распределяемых налогов, по сути, представляют собой финансовую помощь, они идентичны трансфертам (схема V-3).

ФОРМЫ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ НАЛОГОВ МЕЖДУ БЮДЖЕТАМИ РАЗНЫХ УРОВНЕЙ
РАЗНЫЕ НАЛОГИ
Полная самостоятельность в определении видов налогов
С ограничением общей суммы налоговых изъятий
Без ограничения общей суммы налоговых изъятий
Установление исчерпывающего перечня налогов
РАЗНЫЕ СТАВКИ
С предоставлением ограниченного права корректировать условия налогообложения
С предоставлением права устанавливать ставки налогов
С ограничением верхнего предела
Без ограничения верхнего предела
РАЗНЫЕ ДОХОДЫ
Распределение суммы собранных средств
Установление распределяемых налогов
На длительный период
Ежегодно

Схема V-3

Обычно используются комбинации всех трех, реже – двух форм. Применение единой формы не позволяет построить налоговую систему, которая была бы стабильной и надежной, а также способствовала бы достижению компромисса интересов местностей, регионов и страны в целом.

Выбор формы взимания налога больше зависит от национальных, исторических, географических и других подобных особенностей, чем от государственного устройства. Например, Федеративная Республика Германия и Соединенные Штаты Америки – федеративные государства – весьма различаются в подходах к выбору форм разделения налогов между уровнями власти. Немецкая система отличается высокой централизацией. В ее основе лежат распределяемые налоги. Американская, наоборот, чрезвычайно децентрализована. Она основана на праве штатов вводить любые налоги и по любым ставкам. При этом установлены некоторые конституционные рамки{224}.

Европейские страны существенно различаются как пропорциями в распределении хозяйственно-экономических функций, социальных ролей между центральной государственной администрацией и местными органами власти, так и ролью налогов среди источников доходов бюджетов разных уровней.

В зависимости от величины расходов, которые ложатся на бюджеты разных уровней, выделяют три группы стран:

– страны, в которых расходы местных органов власти весьма значительны и составляют 20–30 % ВВП, например Дания, Норвегия, Швеция;

– страны со средним уровнем расходов местных органов власти (14–20 % ВВП), такие как Нидерланды, Великобритания,

Италия, Ирландия;

– страны с незначительной долей местных расходов (менее 10 % ВВП). К ним относятся Бельгия, Германия, Франция, Португалия, Испания{225}.

Однако налоги – не единственный источник доходов бюджетов. В бюджеты поступают различные неналоговые доходы, например доходы от государственного или муниципального имущества, займы. Значительная часть доходов местных бюджетов формируется за счет государственных трансфертов. Налоги – важный, но не всегда основной источник местных бюджетов.

В разных странах различны как количество местных налогов, так и их доли в бюджетах. Так, в Великобритании введены только два местных налога, во Франции – более 50, в Бельгии – около 100. Доля налогов в местных бюджетах составляет в Италии 9 % (из них собственно местные – 2 %), в Германии – около 20 %, во Франции и Дании – более 40 %{226}.

Глава 13
Конституционные основы системы налогов в Российской Федерации

13.1. Единство системы налогов

Статьи 71, 72, 73 Конституции РФ устанавливают полномочия Федерации и ее субъектов. К совместному ведению Российской Федерации и субъектов Федерации относится установление общих принципов налогообложения и сборов. По этому вопросу Конституцией РФ предусмотрено принятие федерального закона. В ведении Российской Федерации находятся федеральный бюджет, федеральные налоги и сборы. Система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, также устанавливается федеральным законом.

Вне пределов ведения Российской Федерации и ее полномочий по предметам совместного ведения субъекты Федерации обладают всей полнотой государственной власти.

Формально из этого положения, прочитанного в отрыве от других конституционных норм, может следовать, что все иные налоги, кроме федеральных, могут самостоятельно вводиться субъектом Федерации на своей территории. Однако это означало бы, что Конституция РФ устанавливает принцип раздельных налогов с полным разделением прав и ответственности различных уровней власти в установлении налогов. Конституция РФ непосредственно никаких принципов организации системы налогов не устанавливает, относя это к предмету совместного ведения Федерации и ее субъектов. Поэтому нельзя сказать, что Конституция РФ непосредственно закрепляет ту или иную систему налогов и допускает региональное и местное налоготворчество без ограничений.

Анализ конституционных норм, проведенный Конституционным Судом РФ, показал, что Конституция РФ не допускает возможности введения налоговой системы, свободной от всяких принципов, открытой как по количеству налогов, так и по их объемам.

Отсутствие каких-либо ограничений по налоговым изъятиям противоречит закрепленному в ст. 7 Конституции РФ принципу, в соответствии с которым политика Российской Федерации направлена на создание условий, обеспечивающих достойную жизнь и свободное развитие человека. «Нельзя не согласиться с тем, что система налогообложения не может базироваться только

на принципе единства. Необходимо разумное сочетание его с самостоятельностью территорий. Трудно спорить с тем, что законодательством РФ делается крен в сторону центральной власти в ущерб интересам регионов. Однако нельзя забывать, что налоги в федеральный, региональный, местный бюджеты платит один и тот же налогоплательщик, и отрывать местные налоги от всей системы налогообложения просто недопустимо.

Установление местных налогов должно базироваться в первую очередь на общих принципах методологии исчисления и взимания. Бесконтрольное введение новых налогов с учетом недостаточного уровня правовых и экономических знаний у депутатов местных органов власти может привести к установлению непосильного налогового бремени для налогоплательщиков, к налоговому произволу на местах, уменьшению предпринимательской активности»{227}.

> Основу разграничения полномочий Федерации и ее субъектов в налоговой сфере составляют конституционные принципы налогообложения.

В Постановлении Конституционного Суда РФ от 4 апреля 1996 г. № 9-П отмечено, что «субъекты Российской Федерации не вправе определять налоговые изъятия произвольно, в нарушение принципов, закрепленных Конституцией Российской Федерации и федеральным законом. Установление налогов и сборов в отсутствие каких-либо ограничений противоречило бы провозглашенным в статье 7 Конституции Российской Федерации целям социального государства»{228}.

Основу разграничения полномочий Федерации и ее субъектов в налоговой сфере составляют конституционные принципы налогообложения: принцип единой финансовой политики, включая налоговую, обосновывающий единство налоговой системы (п. «б» ч. 1 ст. 114 Конституции РФ); принцип равного налогового бремени, запрещающий, в частности, версификацию налогообложения в зависимости от местонахождения налогоплательщика, определенный ч. 2 ст. 8, ст. 19 и 57 Конституции РФ; принцип законности налогов, предусматривающий соответствие законов субъектов Федерации о налогах общим принципам налогообложения и сборов, закрепленным в федеральном законе (ч. 3 ст. 57, ст. 75 Конституции РФ).

Поскольку принципы налогообложения и сборов в части, непосредственно предопределяемой положениями Конституции РФ, в соответствии с п. «а» ст. 71 находятся в ведении Российской Федерации, то права субъектов Федерации связаны этими

общими принципами (абзац третий п. 4 Постановления КС РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П)[229].

Конституционный Суд РФ отметил, что выявление конституционного смысла гарантированного Конституцией РФ органам государственной власти субъектов Федерации права устанавливать налоги возможно только с учетом основных прав человека и гражданина, закрепленных в ст. 34 и 35 Конституции РФ, а также конституционного принципа единства экономического пространства. Исходя из необходимости достижения равновесия между указанными конституционными ценностями, налоговая политика стремится к унификации налоговых изъятий. Этой цели служит и такой общий принцип налогообложения и сборов, как исчерпывающий перечень региональных налогов, которые могут устанавливаться органами государственной власти субъектов Федерации, и вытекающие из него ограничения по введению дополнительных налогов и обязательных отчислений, а также по повышению ставок налогов и налоговых платежей.

Конституционный Суд РФ сделал обоснованный вывод, что перечень налогов республик, краев, областей, автономной области, автономных округов, других субъектов Федерации может быть исчерпывающим.

Этот вывод объясняется также и тем обстоятельством, что «налогообложение всегда означает определенные ограничения права собственности, закрепленного в статье 35 Конституции РФ. В связи с этим на законы субъектов Российской Федерации о налогах и сборах в полной мере распространяется положение ст. 55 (ч. 3) Конституции РФ о том, что права и свободы человека и гражданина могут быть ограничены федеральным законом лишь в той мере, в какой это соответствует определенным конституционно значимым целям» (п. 5 Постановления № 9-П). Таким образом, налоги (их виды) как ограничение права собственности могут устанавливаться только федеральным законом. Законы о налогах и сборах субъектов Федерации производны от федеральных законов.

Правовая позиция Конституционного Суда РФ имеет общее значение и касается всех налогов, в том числе и местных. Органы местного самоуправления также не вправе устанавливать дополнительные налоги и сборы, не предусмотренные федеральным законом[230].

> Налоги (их виды) как ограничение права собственности могут устанавливаться только федеральным законом.

Базируясь на этих конституционных положениях, НК РФ определяет исчерпывающий перечень федеральных, региональных и местных налогов и сборов и закрепляет, что не могут устанавливаться региональные или местные налоги и сборы, не предусмотренные кодексом (п. 6 ст. 12 НК РФ). В случае незаконного установления таких налогов и сборов налогоплательщики вправе отказаться от их уплаты, поскольку ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие признаками налогов или сборов, не предусмотренные НКРФ (п. 5 ст. 3).

Принцип единства системы налогов сосуществует с принципом разграничения доходов и расходов между уровнями бюджетной системы РФ. Это не налоговый, а бюджетный принцип, закрепленный в ст. 30 БК РФ. Он означает закрепление соответствующих видов доходов (полностью или частично) и полномочий по несению расходов за органами государственной власти Российской Федерации, органами государственной власти субъектов Федерации и органами местного самоуправления.

Принцип единства системы налогов характеризует объем и содержание полномочий представительных органов государственной власти по определению условий налогообложения. Принцип разграничения доходов характеризует объем и содержание прав государственных и административно-территориальных образований на получение средств, аккумулируемых посредством налогообложения.

13.2. Полномочия по определению условий взимания региональных налогов

Федеральный законодатель устанавливает исчерпывающий перечень налогов и сборов. Однако насколько федеральный закон может вторгаться в установление региональных и местных налогов, определять конкретные условия налогообложения? Могут ли на федеральном уровне устанавливаться и определяться какие-либо элементы этих налогов?

> Федеральный законодатель устанавливает исчерпывающий перечень налогов и сборов.

Необходимо учитывать, что отсутствие регулирования взимания региональных и местных налогов на федеральном уровне может привести к нарушениям конституционных прав и свобод граждан.

Например, Закон об основах налоговой системы, действовавший до принятия НК РФ в 1992–1998 гг., относил к местным налог на рекламу. В Москве этот налог был установлен по принципу резидентства: все рекламодатели, зарегистрированные в Москве, уплачивали налог по месту регистрации независимо от места размещения рекламы. А в ряде регионов налог был основан на территориальном принципе: рекламные издания, выходящие там, были обязаны выставить рекламодателю счет за размещение рекламы, увеличив его на сумму налога на рекламу, независимо от места регистрации рекламодателя. Таким образом, московский рекламодатель, воспользовавшийся услугами такого издания, был обречен на двойное налогообложение, что нарушало принципы однократности и соразмерности налогообложения.

Федеральный законодатель обязан определить условия взимания регионального налога таким образом, чтобы федеральное регулирование фактически выполняло роль направляющего и сдерживающего начала, обеспечивающего реализацию и соблюдение в Российской Федерации основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина, принципов федерализма.

Функции федерального регулирования

Федеральное регулирование регионального и местного налогообложения должно выполнять две функции: созидательную и сдерживающую.

Созидательная функция состоит в реализации на региональном и местном уровне положений Конституции РФ. Механизм реализации этой функции заключается в принятии норм, предписывающих региональным и местным законодателям определенные правила поведения. Применительно к налогообложению это означает установление и определение элементов налога.

Сдерживающая функция направлена на предостережение от поведения, нарушающего конституционные начала. Федеральный законодатель оставляет региональным и местным правотворцам возможность самостоятельно выбрать вариант правомерного поведения, очерчивая лишь границы недопустимых действий. Именно этот метод регулирования в большей степени соответствует конституционному варианту взаимоотношений по вопросам налогообложения законодателей различных уровней, который состоит в том, что регулирование федеральными законами региональных налогов имеет рамочное решение и

предполагает, что наполнение соответствующих правовых институтов конкретным юридическим содержанием выполняет законодатель субъекта Федерации.

> Федеральный закон, не обеспечивший соблюдения режима конституционной законности, не соответствует Конституции РФ.

Если установленные федеральным законом рамки недостаточно строги и позволяют региональным и местным законодателям принимать решения, сопряженные с нарушением основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина, и принципов федерализма, то следует признать, что федеральный законодатель не обеспечил регулирования регионального и местного налогообложения должным образом, не исполнил своего конституционного предназначения. Федеральный закон, не обеспечивший соблюдения режима конституционной законности, не соответствует Конституции РФ.

Сдерживающая функция федерального законодателя проявляется в налоговой сфере установлением предельно допустимого уровня налогового бремени, максимального круга обязанностей налогоплательщиков. Федеральный законодатель должен установить вид и содержание налагаемых на налогоплательщика обязанностей. Конституционный Суд РФ подчеркнул, что «законодатель субъекта Российской Федерации может осуществлять правовое регулирование регионального налога при условии, что такое регулирование не увеличивает налоговое бремя и не ухудшает положение налогоплательщика по сравнению с тем, как это определяется федеральным законом»{231}.

Налоговое бремя характеризует экономическое воздействие налогообложения на обязанного субъекта. Понятие «положение налогоплательщика» характеризует совокупность его прав и обязанностей.

Налоговое бремя

Налоговое бремя – это наиболее обобщенный показатель, характеризующий воздействие налогообложения на общество. Он ориентирован на среднестатистического налогоплательщика. Реальное налоговое давление на конкретных налогоплательщиков может существенно различаться.

Понятие «налоговое бремя» применительно к субъекту налога не имеет строгого юридического значения. Применительно к

совокупности налогоплательщиков оно предостерегает регионального законодателя от искажения представлений федерального законодателя об экономическом основании налога. Эти представления должны быть ясно выражены.

Следовательно, требование сопровождать законопроекты о налогах пояснительными записками, содержащими экономические расчеты и обоснования налоговых нововведений, имеют не только организационно-техническое значение, но и правовое, конституционное. К сожалению, в законодательстве Российской Федерации обязанность субъектов законодательной инициативы представлять такие пояснительные записки не установлена, что чревато нарушением конституционных прав граждан.

Согласно п. 3 ст. 3 НК РФ налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Экономическое основание – противоположность произвольности – означает, что при определении условий налогообложения должны учитываться различные показатели. Главнейшие из них – достаточность собираемых средств для удовлетворения бюджетных нужд, нечрезмерная обременительность для среднестатистического налогоплательщика, оптимальное соотношение налоговой базы и ставок налога, неразорительность для экономически слабого налогоплательщика{232}.

Экономическое основание налога учитывается на уровне налоговой политики и выражается в конкретных нормах об объекте налогообложения, порядке исчисления налоговой базы, льготах, ставках и др. Важно, чтобы региональный законодатель не только формально следовал предписаниям федерального закона о налоге, но и выбирал вариант регулирования из множества допустимых, оценивал его с позиции соответствия общему экономическому основанию налога с учетом конкретной экономической ситуации конкретного региона.

Понятие «положение налогоплательщика» характеризует правовой статус обязанного лица. Ухудшение положения означает отмену или ограничение прав налогоплательщиков, установление новых обязанностей или изменение содержания прежних, отягощающее изменение процедур, усиление мер ответственности. Региональный закон, допускающий ухудшение положения налогоплательщиков, не соответствует Конституции РФ.

Полномочия законодательных органов субъектов Федерации

НК РФ относит к компетенции законодательных органов государственной власти субъектов Федерации определять при установлении региональных налогов очень ограниченный круг элементов налога: ставки, порядок и сроки уплаты налогов, а также основание и порядок применения налоговых льгот. Все эти полномочия строго очерчиваются НК РФ.

Такие же полномочия предоставлены и представительным органам муниципальных образований относительно местных налогов (пп. 3 и 4 ст. 12 НК РФ).

Однако полномочия федерального законодателя по определению условий регионального и местного налогообложения тоже ограничены определенными рамками. На это также обратил внимание Конституционный Суд РФ в Постановлении от 21 марта 1997 г. № 5-П: «Из статей 5 (части 2 и 3), 72 (пункт «и» части 1) и 76 (часть 2) Конституции РФ вытекает, что регулирование федеральными законами региональных налогов носит рамочный характер, и предполагает, что наполнение соответствующих правовых институтов конкретным юридическим содержанием осуществляется законодателем субъекта Российской Федерации» (абзац первый п. 5).

Полномочия субъектов Федерации по отношению к региональным налогам состоят, *во-первых*, в праве самостоятельно решать, вводить или не вводить на своей территории тот или иной налог, приведенный в перечне региональных налогов. *Во-вторых*, эти полномочия состоят в определении конкретных условий взимания вводимого регионального налога. При этом необходимо учитывать, что региональный законодатель не может изменять условия взимания регионального налога, предусмотренные федеральным законом, но обладает правом конкретизировать эти условия. «Установление регионального налога означает также конкретизацию общих правовых положений, в том числе детальное определение субъектов и объектов налогообложения, порядка и сроков уплаты налогов, правил предоставления льгот, способы исчисления конкретных ставок (дифференцированные, прогрессивные или регрессивные) и т. д.» (абзац второй п. 5 Постановления Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П).

При определении конкретных условий налогообложения законодатель субъекта Федерации связан, конечно, и общими принципами налогообложения и сборов.

Устанавливая региональные и местные налоги, федеральный законодатель не может ограничиться только простым

перечислением наименований налогов, поскольку это не означает установления налога. Исчерпывающий перечень налогов, введенный в целях унификации налоговых изъятий, не будет иметь никакого смысла, если федеральный законодатель не определит стандартных для всех субъектов Федерации условий взимания тех или иных конкретных платежей. Но федеральный законодатель не вправе и определять существенные условия взимания конкретных региональных налогов, если только это не продиктовано необходимостью реализовать те или иные общие принципы налогообложения, не обосновано с позиции достижения равновесия между правами субъектов Федерации – с одной стороны и основными правами человека и гражданина, принципом единства экономического пространства – с другой.

Вот почему НК РФ определил, что, вводя региональный налог, представительные органы власти субъектов Федерации в определенных НК РФ пределах устанавливают налоговые льготы, налоговую ставку, порядок и сроки уплаты налогов. Иные элементы налогообложения предусмотрены федеральным законодателем в НК РФ. Такое же правило введено НК РФ и для местных налогов (пп. 3, 4 ст. 12 НК РФ).

Глава 14
Конституционный принцип единства налоговой политики

14.1. Формы реализации принципа единства налоговой политики

Конституционный принцип единства налоговой политики обусловливает принцип единства системы налогов. Однако его значение этим не ограничено. Он предъявляет определенные требования не только к перечню налогов, но и к содержанию законов о налогах, принимаемых на федеральном, региональном и местном уровнях.

Согласно ст. 8 Конституции РФ в Российской Федерации гарантируется единство экономического пространства, свободное перемещение товаров, услуг и финансовых средств, поддержка конкуренции, свобода экономической деятельности. Единство экономического пространства – непременный атрибут государства с рыночной экономикой, условие свободного и динамичного развития общества. Поэтому ст. 8 Конституции РФ включена в главу «Основы конституционного строя».

Реализация принципа единства экономического пространства

Принцип единства экономического пространства реализуется посредством различных механизмов, в том числе и финансовых. Конституция РФ устанавливает определенные ограничения в виде финансовых гарантий положений, указанных в ст. 8: «На территории Российской Федерации не допускается установление таможенных границ, пошлин, сборов и каких-либо иных препятствий для свободного перемещения товаров, услуг и финансовых средств» (ч. 1 ст. 74). Реализация этих принципов – одно из направлений деятельности Правительства РФ. Статья 114 Конституции РФ определяет, что Правительство РФ обеспечивает проведение в Российской Федерации единой финансовой и денежной политики.

Как следует из приведенных статей Конституции РФ, содержание принципа единой финансовой политики состоит не в сосредоточении у федерального центра всех финансовых полномочий, а в разработке им единых обязательных стандартов

финансовой деятельности, обеспечивающих условия формирования бюджетов Федерации и территорий при поддержании баланса прав и интересов всех участников финансовых отношений.

Советуем прочитать

Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 25 с.

Налоги – объект изучения разных наук. Юрист, специализирующийся на налоговом праве, должен знать содержание основных экономических концепций налогообложения, теорий, повлиявших на развитие налоговых систем.

Названные статьи Конституции РФ лежат в основе сформулированного Конституционным Судом РФ принципа единой финансовой политики, включающей и единую налоговую политику.

Единая налоговая политика направлена на недопущение установления налогов, нарушающих единство экономического пространства Российской Федерации. Конституционный Суд РФ указал, что «недопустимо как введение региональных налогов, которое может прямо или косвенно ограничивать свободное перемещение товаров, услуг, финансовых средств в пределах единого экономического пространства, так и введение региональных налогов, которое позволяет формировать бюджеты одних территорий за счет налоговых доходов других территорий либо переносить уплату налогов на налогоплательщиков других регионов»{233}.

Нарушение конституционных положений

Примером нарушения конституционных положений могут служить действия одного из субъектов Федерации, оценку которым дал ВС РФ{234}. Областной Думой было принято постановление «Об упорядочении реализации спиртных напитков на территории области», которым был установлен дополнительный 30 %-ный налог на спиртоводочную продукцию, ввозимую из-за пределов области. При рассмотрении жалобы о признании этого постановления не соответствующим законодательству суд принял во внимание содержание ст. 8 и 74 Конституции РФ, а также ст. 7 Закона РФ от 22 марта 1991 г. «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках»{235}, запрещающей органам власти и управления принимать акты, создающие дискриминационные или благоприятствующие условия для деятельности отдельных хозяйствующих субъектов, если такие акты могут иметь своим результатом ущемление интересов других хозяйствующих субъектов.

Анализ постановления областной Думы дал возможность суду сделать вывод, что введенный в области дополнительный налог на спиртоводочную продукцию, ввозимую на территорию области, следует признать дискриминационным по отношению к иногородним производителям этой продукции, а для хозяйствующих субъектов области создает льготные условия. По этим основаниям суд признал постановление областной Думы незаконным.

Действительно, в рассмотренном случае различия условий налогообложения не продиктованы различием условий хозяйствования производителей продукции, не обоснованы с позиции дифференциации экономических потенциалов налогоплательщиков.

Основания версификации условий налогообложения, не связанные с требованием равномерности налогообложения на основе учета имущественного положения налогоплательщиков, могут рассматриваться как дискриминационные, что и подтвердил Верховный Суд РФ. Условия взимания налога, зависящие только от территориального расположения налогоплательщиков, оценены судом как протекционистские меры, недопустимые в условиях единого экономического пространства.

Конституция РФ не исключает, однако, принятия субъектами Федерации налогового законодательства, направленного на создание более привлекательных условий хозяйствования по

сравнению с другими территориями. Такие действия могут иметь место исключительно в пределах, установленных федеральным законодательством. Так, субъекты Федерации могут снизить ставки налога на прибыль по сравнению с установленными в федеральном законе (в отношении части налога, зачисляемой в региональный бюджет).

Политика налоговых льгот

Ограничение политики налоговых льгот может исходить не только от налогового, но и от бюджетного законодательства. Чрезмерная увлеченность созданием льготных условий налогообложения подрывает доходную базу территории и вызывает потребность в дополнительных дотациях и субсидиях из федерального бюджета. Вряд ли такое положение можно назвать справедливым в отношении субъектов Федерации, формирующих бюджет территории-реципиента через федеральный бюджет.

Политика расширения налоговых льгот может привести к созданию условий, позволяющих формировать бюджеты одних территорий за счет доходов других территорий. Вероятность этого особенно велика при существующей несовершенной системе налоговой регистрации субъектов предпринимательской деятельности. Именно с такой проблемой столкнулась Российская Федерация в 1990-е гг. прошлого столетия после создания зон экономического благоприятствования на территории Ингушской Республики, Республики Калмыкия и др.

Абсолютное большинство предприятий регистрировались в этих зонах исключительно с целью минимизации своих налоговых платежей и не вели в них никакой экономической деятельности. Так, в зоне экономического благоприятствования «Ингушетия» на 1 января 1995 г. было зарегистрировано 1302 предприятия, из них только 19 фактически там находились.

Налоговая приманка изначально предполагалась определяющим моментом при регистрации предприятий в этой зоне, где не было коммуникаций, связи, устойчивых рыночных традиций, не гарантированы безопасность и стабильность. Формальный переход предприятий в такие «налоговые избегалища» стал возможен еще и благодаря тому, что место юридического адреса налогоплательщика определяло и бюджет, в который зачислялась основная сумма его налогов. Бюджеты местностей, где фактически действуют предприятия, зарегистрированные в зонах экономического благоприятствования, недосчитывались значительной части поступлений. Так, около 160 предприятий и организаций,

ведущих деятельность на территории соседнего с Ингушетией Ставропольского края, зарегистрировали свои исполнительные дирекции в зоне экономического благоприятствования «Ингушетия». Одно из них – АО «Ставропольнефтепродукт» – только за два месяца, прошедшие после такой перерегистрации, снизило свои платежи в бюджет Ставропольского края на 3,6 млрд руб. Этот и подобные факты позволяли пострадавшим регионам оценивать деятельность по переманиванию хозяйствующих субъектов как откровенное экономическое пиратство{236}. Такая практика создания и функционирования зон экономического благоприятствования нарушала конституционный принцип единства налоговой политики. Позже изменения в законодательстве позволили ее прекратить.

Признаки недобросовестной налоговой политики региона

Единство налоговой политики состоит не в унификации налоговых ставок и не в запрете субъектам Федерации привлекать на свою территорию налогоплательщиков, создавая для этого привлекательные условия налогообложения. Единство предполагает, что условия налогообложения, устанавливаемые в регионах и местностях, не будут действовать искажающе на объективно складывающиеся рыночные отношения, не будут приводить к снижению доходов других регионов и местностей.

Не всякое снижение уровня налогообложения приводит к нарушению этого принципа. Можно выделить несколько признаков, которые свидетельствуют о недобросовестной налоговой политике региона:

– условия налогообложения таковы, что особые выгоды получают только нерезиденты или же эти выгоды возникают в связи с операциями с нерезидентами;

– условия налогообложения препятствуют регионам, откуда происходят получатели выгод, учитывать при формировании налоговой базы результаты их деятельности в регионе;

– налоговые преимущества предоставляются, если налогоплательщик не ведет реальной экономической деятельности в регионе или ведет ее в минимальном объеме;

– правила определения налогооблагаемой базы отличаются от общепринятых;

– принимаются меры к неразглашению конкретных условий налогообложения; практикуется при внешнем соответствии налогового законодательства общепринятым правилам изменение условий налогообложения по договоренности, достигнутой на административном уровне, т. е. скрыто.

Недобросовестные «налоговые соревнования»

Практика недобросовестных «налоговых соревнований» различных российских регионов была весьма развита в конце прошлого столетия – начале нынешнего. Так, закон Республики Калмыкия от 28 января 1995 г. (с изм. и доп.) «О предоставлении налоговых льгот отдельной категории плательщиков» устанавливал льготы по налогам и сборам налогоплательщикам, не использующим в своей деятельности сырьевые и природные ресурсы Республики Калмыкия. Фактически закон преследовал цель привлечь в республику ресурсы предприятий, производящих продукцию (работы, услуги) в других регионах. Налогоплательщикам, занимающимся реальным бизнесом на территории Калмыкии, льготы не предоставлялись.

Закон предусматривал внесение фиксированного сбора 1250 ЭКЮ в квартал, который заменял уплату региональных и местных налогов. Расчет делался на массовое привлечение заинтересованных лиц.

Налогоплательщики, зарегистрированные в других регионах, создавали в Калмыкии зависимые от них предприятия. С помощью различных механизмов (внутрифирменные цены, планирование сделок и т. п.) центр затрат переносился на головное предприятие, а центр доходов – на предприятие, находящееся в Калмыкии. В результате прибыль формировалась в низконалоговой зоне. Сумма налогов, уплачиваемых такой группой, уменьшалась.

Поскольку применяемые налогоплательщиками механизмы перераспределения результатов деятельности во многих случаях были оспоримы, закон Республики Калмыкия устанавливал дополнительные гарантии конфиденциальности. Согласно его ст. 10 «государственные органы и организации не вправе разглашать какую-либо информацию об организациях, пользующихся налоговыми льготами в соответствии с настоящим законом, за исключением случаев, прямо предусмотренных законодательными актами».

На подобных принципах проводился «эксперимент по привлечению инвестиций» в Угличском муниципальном округе Ярославской области{237}. Ими воспользовались и законодатели Смоленской области{238}.

Борьба с созданием офшорных зон внутри страны ведется посредством принятия правовых норм, усложняющих процедуры регистрации налогоплательщиков, устанавливающих особые правила налогообложения операций между взаимозависимыми лицами, и др.

Законы субъектов Федерации, нарушающие принцип единства налоговой политики, решениями судебных органов могут быть признаны недействительными (схема V-4).

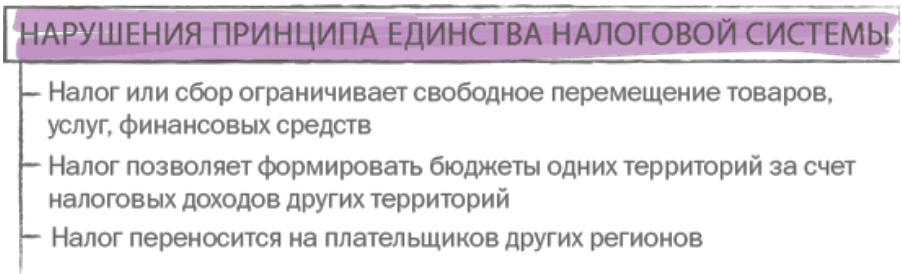

НАРУШЕНИЯ ПРИНЦИПА ЕДИНСТВА НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ
Налог или сбор ограничивает свободное перемещение товаров, услуг, финансовых средств
Налог позволяет формировать бюджеты одних территорий за счет налоговых доходов других территорий
Налог переносится на плательщиков других регионов

Схема V-4

Принцип построения системы налоговых органов

В постановлении от 21 марта 1997 г. Конституционный Суд РФ отметил, что «единство экономического пространства и, следовательно, единство налоговой системы обеспечивается единой системой федеральных налоговых органов» (абзац пятый п. 3).

Этот *принцип построения системы налоговых органов* определяется принципом единства налоговой политики: для обеспечения единообразного применения налогового законодательства требуется наличие одного контрольного органа. Поэтому ФНС России в качестве единой системы контроля за соблюдением налогового законодательства распространяет свои полномочия как на федеральные, так и на региональные и местные налоги.

По предметам совместного ведения издаются федеральные законы и принимаемые в соответствии с ними законы и иные нормативные акты субъектов Федерации.

В соответствии с подп. «н» ч. 1 ст. 72 Конституции РФ в совместном ведении Российской Федерации и ее субъектов находится установление общих принципов организации системы органов государственной власти, а в ведении Российской Федерации, в частности, – установление федеральных экономических служб (ст. 71 Конституции РФ).

Попытки создания налоговых органов, не входящих в единую систему ФНС России, обусловлены стремлением избежать федерального контроля за проводимой субъектом Федерации налоговой политикой.

Так, Постановлением Правительства РФ от 19 июня 1994 г. № 740 «О зоне экономического благоприятствования на

территории Ингушской Республики» было утверждено Положение об этой зоне. Правительство РФ определило, что льготное налогообложение в зоне должно проводиться в соответствии с налоговым законодательством России.

Постановлением Совета Министров Ингушской Республики от 19 августа 1994 г. № 153 было утверждено Положение о налоговой инспекции зоны экономического благоприятствования «Ингушетия», не входящей в систему органов Госналогслужбы России.

Госналогслужба России и Минфин России в письме от 8 ноября 1994 г. №ВГ-6-14/420; 1-10/34-2931 «О нарушениях налогового законодательства Российской Федерации в зоне экономического благоприятствования «Ингушетия»[239] отметили, что Совету Министров Ингушской Республики не предоставлено права создавать самостоятельные налоговые органы, так как права и функции государственных налоговых инспекций, входящих в единую систему Госналогслужбы России, по взысканию налогов и других обязательных платежей в бюджет не могут быть делегированы каким-либо другим органам и структурам.

Минфин России и Госналогслужба России предложили Совету Министров Ингушской Республики приостановить действие изданных ими нормативных актов и привести их в соответствие с законодательством Российской Федерации.

ФНС России – независимая система контроля за соблюдением налогового законодательства. Независимость понимается прежде всего как независимость от местных органов власти и управления. Это конкретное проявление принципа разделения властей, системы «сдержек и противовесов»: праву местных органов власти вводить местные налоги, устанавливать ставки платежей, определять льготы противостоит обязанность налоговых инспекций действовать в строгом соответствии с буквой и духом закона. Налоговые инспекции имеют право выполнять только те решения и постановления по налоговым вопросам региональных и местных органов власти/самоуправления, которые приняты в соответствии с законом и в пределах предоставленных им прав. Региональные и местные органы власти/самоуправления и администрация не имеют права изменять или отменять решения налоговых органов, а также давать им оперативные руководящие указания.

ФНС России – централизованная система контроля за соблюдением налогового законодательства.

14.2. Выявление нарушений единства налоговой

политики

Важно выявить конкретные формы, в которых могут проявляться нарушения конституционных основ межрегиональных отношений.

Ограничение свободного перемещения товаров, услуг, финансовых средств может проводиться в разных формах, которые могут быть сгруппированы в три блока.

Во-первых, дискриминация по признаку происхождения или назначения товаров. Не соответствует Конституции РФ региональный закон, который связывает условия налогообложения с местом производства товара (оказания услуги), фактом их ввоза на территорию региона или вывозом.

Во-вторых, дискриминация по местонахождению налогоплательщика. Закон, устанавливающий разные правила налогообложения одних и тех же операций, совершенных налогоплательщиками, зарегистрированными в разных регионах в границах единого экономического пространства, дискриминирует этих налогоплательщиков и, следовательно, нарушает Конституцию РФ. В этом случае ограничение свободного перемещения товаров, услуг, финансовых средств достигается косвенно, созданием худших экономических условий деятельности «внутренних иностранцев».

В-третьих, многократное налогообложение. Антиконкурентные условия, возрастающее налоговое бремя отвращают налогоплательщиков от совершения межрегиональных операций, если эти операции подлежат обложению в нескольких регионах одновременно (с одной и той же налоговой базы многократно исчисляется и уплачивается один и тот же налог).

В этом случае нет формальной дискриминации ни первого, ни второго вида, а имеет место либо налогообложение «своих» налогоплательщиков, но по операциям, не связанным с облагающим регионом, либо обложение операций, как-то связанных с облагающим регионом, но совершаемых «чужими» налогоплательщиками.

Для определения, закон какого из субъектов, одновременно облагающих операцию, неконституционен, необходимо установить, какой из этих субъектов имеет право обложить налогом операцию, а какой нет.

Эта проблема достаточно разносторонне проанализирована Верховным Судом США. История рассмотрения споров, касающихся налогообложения региональными налогами межрегиональных операций, насчитывает без малого два века.

Верховный Суд США выделил четыре критерия, которым

должно соответствовать региональное налогообложение, именуемых четырьмя зубцами вилки Complete Auto, или тестом Complete Auto. Эти критерии характеризуют связь облагаемого объекта и налогоплательщика с облагающим штатом, достаточную для возникновения у штата права установить налог.

Во-первых, связь облагаемой операции с облагающим штатом должна быть существенной. Право обложить налогом может возникнуть либо в штате, где товар (работа, услуга) был продан, либо в штате, куда он поставлен для потребления. В зависимости от характера операции и вида товара (работы, услуги) связь с регионами продажи или поставки может проявляться по-разному. Следует устанавливать, с какой территорией операция связана наиболее крепко.

Во-вторых, если установлена существенная связь операции с несколькими штатами, следует позаботиться о том, чтобы налоговая база была распределена между штатами справедливо. Каждый регион имеет право обложить налогом только ту часть налоговой базы, исчисленной по межрегиональной операции, которую обоснованно можно соотнести с этим регионом.

Конкретные правила распределения налоговой базы – компетенция законодателя. При этом Верховный Суд США считает, что распределение справедливо, если оно отвечает ряду условий (тестов).

«Тест внешнего соответствия» имеет целью выявить, не возникает ли многократного налогообложения межрегиональной операции, если все или несколько штатов установят условия налогообложения такие же, что содержатся в проверяемом законе конкретного штата.

Очевидно, что этот тест направлен на поиски компромиссного взаимодействия двух конституционных начал: равенства субъектов федерации и единства экономического пространства. Равенство не может реализовываться в формах, угрожающих единству.

Этот тест оценивает законы субъектов федерации механистически, не учитывает справедливости отдельных положений законов с позиции обоснованности их установления именно этим штатом. Тест направлен на создание сбалансированной системы региональных законов о конкретном налоге.

Иную непосредственную задачу выполняет «тест внутреннего соответствия». На его основе проверяется, облагает ли штат только ту часть налоговой базы, которая обоснованно относится к территории конкрентного региона, не имеет ли какой-либо иной штат права обложить налогом эту же часть налоговой базы. Это

также вопрос многократного налогообложения, но рассмотренный с точки зрения субъективных прав региона.

При рассмотрении ряда дел Верховный Суд США сформулировал конкретные правила определения региона, имеющего право взимать налог с продаж. Налог в полном размере уплачивается в том штате, где покупатель стал собственником и фактическим владельцем товара. Это правило применяется, когда продавец на этой же территории ведет деятельность по продаже и поставке товара. Если место продажи находится на территории одного субъекта федерации, а право собственности и сам товар получены покупателем в другом субъекте, то учитывается следующее.

Если в том штате, где право собственности перешло к покупателю и он стал фактическим владельцем товара, продавец не ведет деятельности по поставке (например, не имеет склада, а товар доставляется транспортной компанией), то право получить налог со всей стоимости товара имеет штат, где ведется торговля и поставка.

Если торговая деятельность разделена (например, магазин находится на одной территории, а склад товаров – на другой), то следует устанавливать правила распределения облагаемой базы между субъектами, чья территория используется продавцом для ведения своей деятельности. Например, налоговая база может делиться пропорционально доле затрат на торговую деятельность, относящихся к конкретным территориям.

Третий критерий теста Complete Auto предполагает проверку наличия в региональном законе дискриминационных норм, создающих объективно более выгодные условия налогообложения для внутрирегионального бизнеса.

Четвертый критерий требует сопоставить соразмерность налога степени присутствия налогоплательщика в штате или связи его бизнеса с территорией штата. Исследуется соотношение налога с благами, предоставляемыми налогоплательщику штатом. При этом без математических подсчетов оцениваются соответствие обложения конкретных субъектов общим целям налогообложения.

Тест Complete Auto сформулирован Верховным Судом США в развитие конституционной нормы о праве федерации законодательно регулировать торговлю между штатами. При этом суд исходил из целей этого регулирования и пришел к выводу, что эти цели будут достигнуты, если региональный закон о налоге с продаж будет соответствовать всем четырем критериям теста Complete Auto.

Представляется, что достижения Верховного Суда США могут

быть учтены и в Российской Федерации при установлении правил регионального налогообложения. Нет принципиальных различий в тех основополагающих началах, которыми руководствуются в обеих странах: желание предотвратить движение региона к экономической изоляции, исключить угрозу процветанию государства как единого целого.

Контрольные тесты

Выберите правильный или наиболее полный ответ [{240}].

1. Финансовая автономия местных и региональных органов власти и управления должна быть обеспечена:

а) в унитарных государствах;

б) в федеративных государствах;

в) в унитарных и федеративных государствах.

2. Основные принципы системы доходов органов местного самоуправления:

а) достаточность, универсальность, автономность;

б) достаточность, стабильность, автономность;

в) соразмерность, универсальность, автономность.

3. Проблему уменьшения неравенства бюджетной обеспеченности населения из-за неравномерного размещения источников поступлений называют:

а) проблемой распределения прав на получение доходов;

б) проблемой горизонтального выравнивания;

в) проблемой унификации бюджетной обеспеченности.

4. Форма, при которой каждый уровень власти вводит свои налоги, называется:

а) разные налоги;

б) разные ставки;

в) разные доходы.

5. Свобода местных органов власти наиболее ограничена, если применяется форма:

а) разные налоги;

б) разные ставки;

в) разные доходы.

6. НДС должен вводиться:

а) только на федеральном уровне;

б) только на региональном уровне;

в) на федеральном или региональном уровне.

7. Для регионального налогообложения наиболее подходит:

а) подоходный налог с физических лиц;

б) налог с продаж;

в) налог на имущество физических лиц.

8. Согласно Конституции РФ к совместному ведению Федерации и ее субъектов относится:

а) установление общих принципов налогообложения и сборов;

б) установление федеральных налогов;

в) установление налогов, за исключением местных.

9. Федеральным законодательством РФ устанавливается исчерпывающий перечень налогов и сборов:

а) федеральных;

б) федеральных и региональных;

в) федеральных, региональных и местных.

10. Для региональных налогов федеральный законодатель вправе:

а) устанавливать и определять все существенные элементы юридического состава налога;

б) проводить рамочное регулирование, допускающее возможность конкретизации субъектами Федерации условий взимания налогов;

в) устанавливать, но не определять существенные элементы налогового обязательства.

11. Принцип единства налоговой политики предусматривает, что не допускается:

а) установление налогов, нарушающих единство экономического пространства РФ;

б) установление дополнительных местных налогов, не предусмотренных федеральным законом;

в) установление дополнительных региональных и местных налогов, не предусмотренных федеральным законом.

12. Ограничения политики налоговых льгот предусмотрены:

а) налоговым законодательством;

б) бюджетным законодательством;

в) налоговым и бюджетным законодательством.

13. Единство налоговой политики предполагает:

а) унификацию налоговых ставок;

б) исключение воздействия регионального налогообложения на рыночные отношения;

в) сосредоточение финансовых полномочий в федеральном центре.

14. Налоговые органы субъектов Федерации:

а) не могут создаваться;

б) могут создаваться без всяких ограничений;

в) могут создаваться исключительно в целях контроля за

порядком исчисления и взимания региональных и местных налогов.

Список рекомендованной литературы

1. Вопросы бюджетно-налогового федерализма в России и США. Материалы российско-американских семинаров. – М.: Агентство США по международному развитию, 1996.
2. Государственное право Германии. В 2-х т. Конституционные основы финансовой системы ФРГ. Т. 2. Ч. 5. М.: ИГП РАН, 1994.
3. Лексин В.Н., Швецов А.М. Государство и регионы. Теория и практика государственного регулирования территориального развития. – М.: УРСС, 1997.
4. Мещерякова О.В. Налоговые системы развитых стран мира: Справочник. – М.: Фонд «Правовая культура», 1995.
5. Налоговые системы зарубежных стран: Учеб. пособие / Под ред. В.Г. Князева, Д.Г. Черника. – М.: Изд-во РЭА, 1995.
6. Русакова И.Г., Кашин В.А., Толкушкин А.А. и др. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие для вузов. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998.
7. Ушаков Д.Л. Офшорные зоны в практике российских налогоплательщиков. – М.: Юристъ, 1999. – (Серия: Practica).
8. Хеттлаге Карл М. Согласованность действий федерального правительства и правительства земель // Все начиналось с десятины / Общ. ред. Б.Е. Ланина. – М.: Прогресс, 1992.

Раздел VI
Налогово-правовые аспекты международной экономической интеграции государств

Глава 15
Налоги в международной региональной интеграции государств

15.1. Формы международной интеграции государств

Международная региональная интеграция государств – это современный способ создания межгосударственных объединений, к которым относятся сообщества, содружества, конфедерации и др. Межгосударственное объединение создается государствами, которые фактически или формально сохраняют свой суверенитет, но уступают отдельные полномочия надгосударственным органам. Налоги играют немаловажную роль в экономической интеграции государств.

Межгосударственные союзы имеют долгую историю. К историческим формам межгосударственных союзов относятся империи, унии, сюзеренитеты, протектораты и др. Эти союзы, аналогично современным, не обходились без гармонизации налоговых систем. И сейчас можно обнаружить в налоговых системах государств «следы» когда-то существовавших межгосударственных образований. Например, налоговая система Республики Кипр сохраняет особенности налогообложения, которые были заложены в колониальную эпоху, когда Кипр был частью Британской империи (существование в налоговой системе одновременно налога на доходы и налога с доходов от капитала).

В современном мире выделяют международную глобальную интеграцию государств и международную региональную интеграцию государств.

В рамках **международной глобальной интеграции государств** в основном предпринимаются попытки решить проблемы двойного налогообложения, тем самым облегчить торговлю товарами и услугами, а также создать условия для свободного движения капиталов и рабочей силы.

Ситуация, когда субъект сталкивается с налоговыми притязаниями двух или более государств, создает препятствия развитию международной торговли и инвестиций, поскольку есть опасность двойного или многократного налогообложения товаров, услуг, дохода и капитала. С развитием идей свободной торговли в начале XX в. государства и международные организации стали предпринимать отдельные попытки смягчить трансграничное налоговое бремя. Наиболее значимые из них – Генеральное соглашение по тарифам и торговле (ГАТТ),

заключенное в 1947 г. и ставшее частью документов Всемирной торговой организации, а также многочисленные двусторонние соглашения между государствами об устранении двойного налогообложения на основе моделей международных организаций (ОЭСР и ООН) или многосторонние соглашения нескольких стран в отношении налогов на доходы и капитал.

Налоговые средства в глобальной экономической интеграции применяются вне зависимости от политических, экономических и иных взаимоотношений государств (рассмотрены в разделе VII «Правовые основы международных налоговых отношений».

Помимо глобальной экономической интеграции, налоги играют важную роль в интеграции государств в рамках **международной региональной экономической интеграции**, когда государства вступают в более тесные экономические, а затем и политические взаимоотношения благодаря общности интересов, общим проблемам или соседству территорий. Отправной точкой региональной интеграции служат экономические, научно-технические и другие связи хозяйствующих субъектов, которые постепенно создают объективные условия для интеграции на уровне государств.

Региональная экономическая интеграция государств обычно ставит своей целью создание единого экономического пространства, что невозможно без сближения налоговых систем.

Региональная экономическая интеграция двух или нескольких государств может быть связана с решением отдельного вопроса (например, совместное использование или охрана природных ресурсов. Так, в связи с активной добычей углеводородов в Северном море между 15 европейскими странами в 1992 г. заключено Соглашение о защите окружающей среды в Северном море (OSPAR)) или с интеграцией по большинству или по всем экономическим вопросам

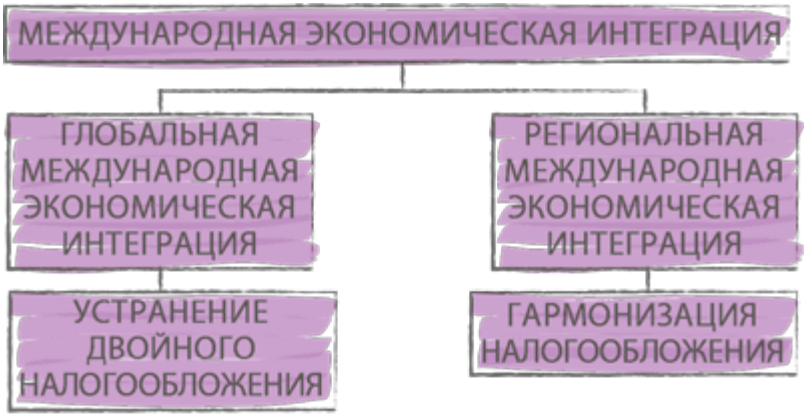


Схема VI-1

15.2. Этапы и интенсивность международной экономической интеграции государств

Интеграционные процессы в экономической сфере отличаются сложностью и проходят несколько этапов, иногда не только в направлении сближения экономических систем, но и с отступлениями от намеченных шагов или даже останавливаясь на начальных этапах.

Обычно современная региональная экономическая интеграция государств проходит следующие стадии. Наиболее простая форма интеграции – **зона преференциальной торговли**. Государства, договорившиеся о создании зоны преференциальной торговли, предоставляют хозяйствующим субъектам таможенные преференции для отдельных товаров в виде пониженных ставок или предоставления льгот. Примером служит соглашение, заключенное между США и странами Карибского бассейна в 1983-м, создавшее Карибское сообщество – КАРИКОМ (Caribbean Community and Common Market, CARICOM).

Следующая по степени интеграции – **зона свободной торговли**. Государства, входящие в зону свободной торговли, освобождают хозяйствующих субъектов от налогов, связанных с перемещением товаров внутри зоны свободной торговли, и отменяют количественные ограничения. К примеру, зона свободной торговли создана между США, Канадой и Мексикой – Североамериканская зона свободной торговли (North American Free Trade Agreement, NAFTA). Зона свободной торговли создана в рамках СНГ.

Далее по уровню экономической интеграции следует **таможенный союз**. Таможенный союз предполагает проведение единой торговой политики государств-участников в отношениях с

третьими странами и интеграцию всех сфер экономики. Политика таможенного союза направлена на формирование единого экономического пространства. Пример таможенного союза – МЕРКОСУР (Mercado Común del Sur), объединяющий ряд государств Латинской Америки.

На основе таможенного союза создается единое экономическое пространство (общий рынок), в котором обеспечивается свобода передвижения не только товаров, но и услуг, капиталов и рабочей силы. С возможностью проведения единой финансово-валютной политики создается **экономический союз** введением единой валюты (таков Европейский союз). После экономического союза открывается возможность политического союза с единой внутренней и внешней политикой. Дальнейшая интеграция может привести к созданию единого конфедеративного или федеративного государства.

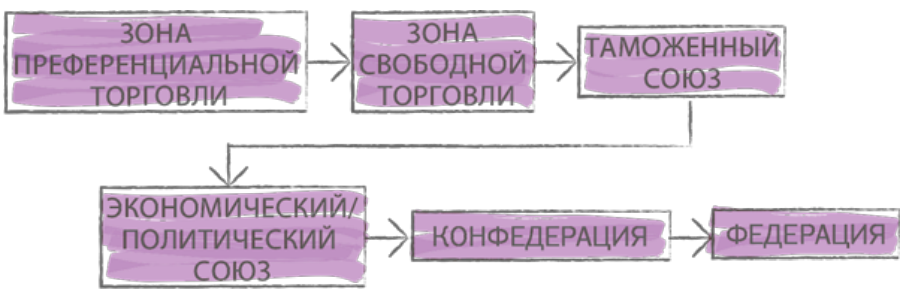


Схема VI-2
Стадии экономической интеграции государств

Создание таможенного союза обычно отражается на налоговой системе государств-участников. В первую очередь гармонизируются налоги, связанные с пересечением границ. Государство уступает часть своих суверенных прав на установление налогов в пользу региональной экономической интеграции (на основе международных соглашений и/или созданием наднациональных органов). С усилением процессов межгосударственной интеграции происходит дальнейшее сближение налоговых систем с постепенной передачей полномочий в налоговой сфере в пользу наднациональных органов региональной экономической интеграции.

Для определения интенсивности интеграционных процессов в налоговой сфере используют несколько терминов:

– сближение – создание общего курса государств в налоговой сфере;

– гармонизация – согласование общих подходов и концепций,

совместная разработка правовых принципов и отдельных решений;

– унификация – принятие общеобязательных единых правил взимания налогов.

Приведенные термины отражают степень интеграционных связей[241]. Нормы, регулирующие сближение налоговых систем, обычно находятся как во внутреннем законодательстве заинтересованных государств, так и в подписанных государствами международных документах или документах организации региональной экономической интеграции (наднациональных органов). Возникает сложное взаимодействие норм международного права и национального налогового права заинтересованных государств. В научных публикациях специально для этой ситуации выдвигается концепция «интеграционного» права, в том числе интеграционного налогового права[242]. В отношении Евросоюза в современных исследованиях применяется также термин «коммунитарное» право.

При решении проблемы трансграничного правового регулирования обычно используется коллизионный и материально-правовой методы. Коллизионный метод направлен на определение применимого права.

Материально-правовой метод предполагает принятие универсальных документов или принятие единообразных национальных документов, часто на основе модельных актов (подробно см. в разделе VII «Правовые основы международных налоговых отношений»).

В мире существует несколько объединений государств, в которых в той или иной степени сближались, гармонизировались или унифицировались нормы налогового законодательства. Таких объединений насчитывается несколько десятков, и они созданы на разных континентах. Например, Андийское (Андское)[243], Южно-Африканское экономическое сообщество[244] и др. Россия состоит членом Евразийского экономического сообщества[245]. Следует назвать и Европейское Сообщество[246].

Советуем прочитать

Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. – М.: Издательство НОРМА, 2001. – 336 с.

Книга, подготовленная известным ученым, позволяет глубже изучить налогово-правовые проблемы, возникающие в процессе межгосударственной интеграции, узнать историю формирования европейского налогового права, его содержание, структуру и принципы.

15.3. Интеграция налоговых систем стран Европейского союза

Значительных результатов в интеграции налоговых систем достигли европейские государства в рамках ныне действующего Европейского союза.

Основа объединения. Евросоюз исторически опирается на три сообщества: Европейское объединение угля и стали (ЕОУС) (срок действия Учредительного договора ЕОУС истек в 2002 г.), Европейское сообщество по атомной энергии и Европейское экономическое сообщество. Евросоюз создан на основе этих сообществ с дополнением элементов политического союза и расширением форм сотрудничества.

Первоначально интеграционное налоговое законодательство существовало в рамках правовой системы Европейского экономического сообщества. Правовая система Евросоюза вобрала в себя интеграционное налоговое право Европейского экономического сообщества. Документы Европейского экономического сообщества продолжают действовать, хотя по большинству вопросов приняты новые акты.

Интеграционное налоговое право Евросоюза, помимо продолжения гармонизации налоговых систем, дополнено в связи с развитием форм сотрудничества государств в сфере налогового администрирования – взаимодействия налоговых органов разных

государств.

Источники интеграционного налогового права. К источникам интеграционного права Евросоюза относятся: учредительные договоры европейских сообществ и Евросоюза, регламенты, директивы, решения наднациональных органов, а также решения Суда справедливости Евросоюза (European Justice Court – ECJ). Практически все эти источники задействованы в процессе интеграции налоговых систем и законодательств. Нормы, содержащиеся в этих источниках, не имеют прямого действия для юридических и физических лиц и не интегрируются автоматически в национальные системы права. Соответственно к источникам интеграционного права Евросоюза, в том числе и налогового права, относятся нормы национального законодательства.

С практической точки зрения это означает, что для того, чтобы получить представление о нюансах обложения налогом на добавленную стоимость того или иного объекта на территории одной из стран Евросоюза следует обратиться прежде всего к национальному законодательству о налоге на добавленную стоимость конкретного государства – такой обязательно существует (например, к Акту о налоге на добавленную стоимость в Великобритании 1994 г. – Value Added Tax Act 1994), к подзаконным актам и судебной практике этого государства, затем к соответствующей директиве Евросоюза с учетом ранее принятых директив Европейского экономического сообщества. Наконец, необходимо изучить решения Суда справедливости Евросоюза, особенно те, которые касаются непосредственно налоговой системы конкретной страны. Ряд директив по налогу на добавленную стоимость были приняты еще в рамках Европейского экономического сообщества, но продолжают действовать и в условиях Евросоюза, несмотря на то, что принята новая директива. В ряде документов Евросоюза указано на отмену ранее действовавших директив, но чаще всего только констатирован факт устаревания норм, очевидно, для целей толкования действующего законодательства.

Задачи интеграционного налогового права. В рамках правового регулирования Европейского экономического сообщества, интеграционное налоговое законодательство было направлено на то, чтобы обеспечить реализацию четырех фундаментальных свобод общего рынка (схема VI-3):

– свобода движения товаров;
– свобода движения услуг;
– свобода движения рабочей силы;
– свобода движения капитала.

Схема VI-3

Ориентация на четыре свободы сохранилась и в интеграционном налоговом праве Евросоюза. Приоритет отдан первым двум свободам, которые обеспечиваются высоким уровнем гармонизации косвенных налогов.

Гармонизация косвенных налогов. В интеграционном налоговом праве Европейского союза можно проследить различия в уровне и способах интеграции косвенных налогов (налогов с продаж, НДС, акцизов, таможенных пошлин) и прямых налогов (подоходного налога, налогов на капитал, налога на прибыль и др.). Косвенные налоги системно гармонизированы в самом начале формирования Европейского экономического сообщества – был установлен единый объект, база, принципы обложения и т. д. Для прямых налогов есть только несколько документов по узким вопросам.

О гармонизации косвенных налогов (или в терминологии документов ЕС – налогов с оборота) были приняты самые первые документы Европейского экономического сообщества. К ним относятся прежде всего: Директива Совета ЕС 67/227/ЕЭС от 11 апреля 1967 г. о согласовании законов стран – членов ЕС в части налогов с оборота{247}, Директива Совета ЕС 77/388/ЕЭС от 17

мая 1977 г. о гармонизации законодательств государств – членов ЕС в части налогов с оборота «Единая система обложения налогом на добавленную стоимость: единообразные принципы исчисления»{248}, Директива 86/560/ЕЭС Совета ЕС от 17 ноября 1986 г. о гармонизации законодательства государств – членов ЕС о налогах с оборота – меры по возмещению НДС налогоплательщикам, учрежденным вне территории сообщества{249}.

В 2006 г. была принята Директива Совета ЕС 2006/112/ЕС от 28 ноября 2006 г. об общей системе налога на добавленную стоимость{250}.

Интеграционное законодательство, касающееся акцизов, было принято в контексте создания общего рынка, что предполагало отмену пограничного контроля между государствами – членами Евросоюза. В интеграционном законодательстве определили категории товаров, подлежащих обложению акцизами, налоговую базу, порядок исчисления, минимальные ставки, а также вопросы администрирования акцизов. Сначала гармонизация акцизов проводилась в связи с конкретными категориями подакцизных товаров. Например, относительно акцизов на табак были приняты: Директива Совета ЕС 92/79/ЕЭС от 19 октября 1992 г. «О примерной величине налога на сигареты», Директива Совета ЕС 92/80/ЕЭС от 19 октября 1992 г. «О примерной величине налога на табачную продукцию, не относящуюся к сигаретам», Директива Совета ЕС 95/59/ЕС от 27 ноября 1995 г. «О налогах, не относящихся к числу налогов с оборота товаров, которые влияют на уровень потребления табачной продукции». Для обложения акцизом алкогольной продукции приняты: Директива Совета ЕС 92/83/ЕЭС от 19 октября 1992 г. «О приведении в единообразие порядка взимания акцизного налога на алкоголь и алкогольные напитки», Директива Совета ЕС 92/84/ЕЭС от 19 октября 1992 г. «О примерной налоговой ставке акцизного налога на алкоголь и алкогольные напитки». Обложение акцизом энергоносителей гармонизировано Директивой Совета ЕС 2003/96/ЕС от 27 октября 2003 г. «О внесении изменений в общий порядок, установленный в Европейском сообществе для налогообложения деятельности, связанной с оборотом энергоносителей и электроэнергии».

В 2008 г. на смену ранее действовавшим документам пришла единая Директива Совета ЕС 2008/118/ЕС от 16 декабря 2008 г. об общих условиях взимания акцизов и отмене Директивы 92/12/ЕЭС (применяется с 2010 г.) (Council Directive 2008/118/EC concerning the general arrangements for products subject to excise duty (alcoholic beverages, tobacco products and energy products) OJ

2008 L 9/12).

Гармонизация прямых налогов. В сфере прямых налогов системной интеграции не проводилось. Гармонизированы только отдельные вопросы обложения прямыми налогами. Принята Директива Совета Европейских сообществ 90/435/ЕЭС от 23 июля 1990 г. «Об общей системе налогообложения, применимой к материнским и дочерним компаниям разных государств-членов», претерпевшая серьезные изменения в 2006 г. (Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States OJ 1990 L 225).

О гармонизации налогообложения выплат, схожих с выплатами в рамках корпоративного законодательства, принята Директива ЕС 2003/49/ЕС от 3 июня 2003 г. «Об общей системе налогообложения процентов и роялти, выплата которых осуществлена между зависимыми компаниями разных государств-членов» (Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States OJ 2003 L 157).

В систему интеграционного законодательства по прямым налогам вошел документ о налогообложении реорганизации компаний – Директива 90/434/ЕЕС 1990 г. «Об общей системе налогообложения, применимой к слияниям, разделениям, передаче активов и обмену акциями в отношении компаний разных государств-членов» (претерпела изменения в 2005 г.) (Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States OJ 1990 L 225).

В сфере гармонизации налогов с физических лиц принята Директива Совета ЕС 2003/48/ЕС от 3 июня 2003 г. «О налогообложении дохода от накопления сбережений в форме выплаты процентов» (директива обновлена в 2014 г.) (Counsil Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments OJ 2003 L 157/38). Многие вопросы гармонизации налогообложения физических лиц решаются на основе ключевого в ЕС принципа недискриминации. Большое значение имеют решения Суда справедливости Европейского союза, на основе которых вносились изменения во внутреннее законодательства государств – членов ЕС.

Нетрудно заметить, что законодательство о прямых налогах с компаний и физических лиц гармонизируется только по отдельным узким вопросам. С помощью этих директив в основном

обеспечивается свобода движения капитала. Единого объекта, базы, принципов обложения не установлено.

В настоящее время в Евросоюзе обсуждается введение так называемой общей консолидированной налоговой базы компаний (Common consolidated corporate tax base) для обложения доходов от деятельности компаний на территории нескольких государств – членов ЕС. Однако пока можно говорить только об инициативах и предложениях. Интеграционное законодательство не ставит перед собой невыполнимую задачу гармонизации прямых налогов, учитывая кардинальные различия законодательства о прямых налогах. Кроме того, в этом нет особой необходимости с точки зрения обеспечения четырех свобод экономической интеграции.

Гармонизация в сфере налогового администрирования. Помимо непосредственно гармонизации налогов в рамках региональной экономической интеграции предпринимаются шаги по согласованию действий государств в сфере налогового администрирования.

На этапе создания Евросоюза с его новыми формами сотрудничества по сравнению с Европейским экономическим сообществом значительно расширилась сфера взаимодействия финансовых и налоговых органов государств-членов в области налогового администрирования.

Это было достигнуто заключением соглашений по ряду вопросов: в борьбе против мошенничества с НДС, об административном сотрудничестве в сфере акцизов, в сфере прямых налогов, о взаимной помощи при взыскании налоговой задолженности{251}.

Гармонизация в сфере трансфертного ценообразования. К налоговой интеграции в рамках Евросоюза следует добавить координацию деятельности налоговых органов в области трансфертного ценообразования. Еще в 1976 г. вместе с первыми директивами по гармонизации налогообложения был разработан проект директивы об устранении двойного налогообложения при корректировке прибыли взаимозависимых лиц в связи с трансфертными ценами. Проект так и не был одобрен, так как представлял собой слишком серьезное вторжение наднационального регулирования в сферу налогового суверенитета государств-членов. Договоренностей в области налогового администрирования трансфертного ценообразования удалось достичь только в форме международного договора сроком на пять лет с автоматическим продлением при отсутствии возражений договаривающихся стран. В 1995 г. вступила в силу Европейская конвенция по устранению двойного

налогообложения в связи с корректировкой прибыли взаимозависимых предприятий (Арбитражная конвенция ЕС)[252]. Участниками конвенции стали все государства – члены ЕС. Арбитражная конвенция ЕС действует и в настоящее время.

15.4. Интеграция налоговых систем стран – участниц Евразийского экономического сообщества

Наиболее актуальна для России международная региональная экономическая интеграция в рамках Евразийского экономического сообщества (ЕврАзЭс), которое с 1 января 2015 г. трансформируется в более высокий уровень интеграции – субъект международного права – Евразийский экономический союз (ЕАЭС).

Договор о Евразийском экономическом союзе подписан в г. Астана 29 мая 2014 г. и предполагает создание общих рынков (единого рынка услуг, рынка лекарств и медтехники, энергорынка, рынка нефти) с проведением общей промышленной и финансово-экономической политики. Планы интеграции в рамках Евразийского экономического союза рассчитаны на долгосрочную перспективу – некоторые мероприятия будут реализованы только в 2025 г., поэтому действующее интеграционное законодательство, актуальное для России, сформировано в рамках ЕврАзЭс.

Договор об ЕврАзЭС был подписан в г. Астана 10 октября 2000 г.[253] ЕврАзЭС продолжает интеграционные процессы, которые были начаты в рамках Содружества Независимых Государств. **Договор о создании экономического союза СНГ** был подписан в Москве еще в 1993 г.[254] В рамках СНГ был подписан и **договор о создании таможенного союза** – Соглашение о Таможенном союзе (заключено в Москве 20 января 1995 г.).

Следующим шагом стало **создание Единого экономического пространства**. Был подписан Договор о Таможенном союзе и Едином экономическом пространстве (Москва, 26 февраля 1999 г.)[255]. Заключив Договор о Евразийской экономической комиссии от 18 ноября 2011 г., страны-участницы создали единый постоянно действующий регулирующий орган Таможенного союза и Единого экономического пространства – **Евразийскую экономическую комиссию**[256].

Национальное законодательство страны
Акты наднациональных органов
Договоры стран – участниц по поводу экономического союза

Схема VI-4

Общая модель интеграционного налогового права

В рамках соглашений о Едином экономическом пространстве создан **Суд Евразийского экономического сообщества**. На основе Статута Суда Евразийского экономического сообщества от 5 июля 2010 г. и Договора об обращении в Суд Евразийского экономического сообщества хозяйствующих субъектов по спорам в рамках Таможенного союза и особенностях судопроизводства по ним от 9 декабря 2010 г. суд рассматривает дела в рамках Таможенного союза по заявлению хозяйствующих субъектов. Согласно ст. 1 Договора об обращении в суд, хозяйствующий субъект – юридическое лицо, зарегистрированное в соответствии с законодательством страны-участницы Таможенного союза или третьего государства, либо физическое лицо, зарегистрированное в качестве предпринимателя в соответствии с законодательством страны – участницы Таможенного союза или третьего государства. Суд Евразийского экономического сообщества рассмотрел ряд споров по налоговым вопросам на основании Таможенного кодекса Таможенного союза.

Система источников интеграционного права ЕврАзЭС включает договоры об учреждении ЕврАзЭС, международные соглашения между странами – участницами ЕврАзЭС, а также

международные договоры и документы, подписанные ранее в рамках СНГ странами-участницами ЕврАзЭС. (ЕврАзЭс и СНГ – разные межгосударственные союзы с разными целями. В рамках СНГ интеграция государств достигла уровня зоны свободной торговли.) На основе международных договоров издаются акты наднациональных органов ЕврАзЭС: решения Межгосударственного Совета, Интеграционного комитета, Межпарламентской ассамблеи ЕврАзЭс, решения Евразийской экономической комиссии, акты Суда Евразийского экономического сообщества, а также ранее принятые акты Экономического Суда СНГ (временно выполнявшего некоторое время функции Суда ЕврАзЭс).

К источникам интеграционного права ЕврАзЭс относятся также источники национального налогового права государств – участников ЕврАзЭС.

Важный источник интеграционного налогового и таможенного права, который после выполнения странами-участницами внутригосударственных процедур, необходимых для вступления в силу Договора о таможенном кодексе (в России – после ратификации договора), имеет прямое действие на территории единой таможенной территории ЕврАзЭС – Таможенный кодекс Таможенного союза (приложение к Договору о Таможенном кодексе таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета Евразийского экономического сообщества от 27 ноября 2009 г. № 17). Единая таможенная территория ЕврАзЭс состоит из таможенных территорий стран-участниц, применительно к которой они устанавливают общий таможенный тариф, применяют единые меры нетарифного регулирования, вводят унифицированные таможенные правила, обеспечивают единство управления таможенными службами и отменяют таможенный контроль на внутренней таможенной границе.

Таким образом, в **ЕврАзЭС, в отличие от Евросоюза, имеется кодифицированный акт прямого действия, что свидетельствует о более глубоких интеграционных процессах. Таможенный кодекс ЕврАзЭс применяется непосредственно юридическими и физическими лицами, а также государственными органами на территории стран-участниц.**

Таможенное регулирование в Таможенном союзе проводится в соответствии с законодательством Таможенного союза, а в части, не урегулированной этим законодательством, до установления соответствующих правоотношений на уровне законодательства Таможенного союза, – в соответствии с законодательством государств – членов Таможенного союза.

Единое экономическое пространство ЕврАзЭС представляет собой пространство, состоящее из территорий стран-участниц, на котором функционируют однотипные механизмы регулирования экономики, основанные на рыночных принципах и применении гармонизированных правовых норм, существует единая инфраструктура и проводится согласованная *налоговая*, денежно-кредитная, валютно-финансовая, торговая и таможенная политика, обеспечивающие свободное движение товаров, услуг, капитала и рабочей силы.

Из определения Единого экономического пространства следует стремление ЕврАзЭс *проводить согласованную политику*, направленную на обеспечение четырех свобод: свободу движение товаров, услуг, капитала и рабочей силы. В рамках экономического союза государства берут на себя обязательства *обеспечить* на внутреннем рынке союза все эти четыре свободы.

Аналогично ЕС в рамках ЕврАзЭс прежде всего государства стремятся обеспечить свободу движения товаров и услуг. При реализации свободы движения товаров и услуг ключевую роль играют **косвенные налоги**. В рамках ЕврАзЭс к косвенным налогам относится налог на добавленную стоимость и акцизы.

Базовые положения гармонизации косвенных налогов содержатся в Договоре о Таможенном союзе и Едином экономическом пространстве (Москва, 26 февраля 1999 г.), где страны – участницы ЕврАзЭС договорились о применении единой системы взимания косвенных налогов (ст. 9) и о единой системе взимания косвенных налогов в торговле с третьими странами (ст. 16).

Гармонизация косвенных налогов проводится посредством применения Таможенного кодекса прямого действия на всей таможенной территории ЕврАзЭС, а также посредством межгосударственных соглашений{257}.

ЕврАзЭс пока не приступил к гармонизации прямых налогов с компаний и физических лиц, что способствовало бы реализации свободы движения капиталов и рабочей силы.

В рамках ЕврАзЭс действуют некоторые межгосударственные и межведомственные соглашения, регулирующие интеграцию в сфере налогового администрирования, однако системной интеграции в этой сфере не достигнуто{258}.

При Интеграционном Комитете ЕврАзЭС создан Совет руководителей налоговых служб{259} как вспомогательный орган ЕврАзЭС, подотчетный Межгоссовету ЕврАзЭС.

В рамках ЕврАзЭс и при активном участии Совета руководителей налоговых служб принято несколько межправительственных документов по налоговому

администрированию:

– Соглашение о таможенном и налоговом контроле за производством, оборотом и перемещением этилового спирта, алкогольной, спиртосодержащей и табачной продукции по территории государств – членов ЕврАзЭС от 30 марта 2002 г.;

– Протокол об обмене информацией по контролю за трансфертным ценообразованием между налоговыми и таможенными органами государств ЕврАзЭС от 6 июня 2006 г.;

– Соглашение об обмене информацией между налоговыми и таможенными органами государств – членов Евразийского экономического сообщества (Алматы, 25 января 2002 г.).

Можно выделить налоги региональной экономической интеграции (таможенные пошлины, сборы), но **вплоть до создания на основе региональной экономической интеграции единого государства нет оснований говорить о налоговой системе, например о налоговой системе Евросоюза. Только после создания единого федеративного государства появляется единая налоговая система на основе принципов налогового федерализма.**

Контрольные тесты

Выберите правильный или наиболее полный ответ {260}**.**

1. Задача создания налогово-правовыми средствами условий для свободного движения капиталов и рабочей силы актуальна в рамках:

а) международной глобальной интеграции государств;

б) международной региональной экономической интеграции государств;

в) в обоих случаях.

2. Наиболее простой формой международной экономической интеграции государств служит:

а) единое экономическое пространство;

б) зона преференциальной торговли;

в) зона свободной торговли;

г) таможенный союз.

3. Согласование государствами общих подходов и концепций в сфере налогообложения, совместную разработку соответствующих правовых принципов и решений называют:

а) сближением;

б) гармонизацией;

в) унификацией.

4. Задачами интеграционного налогового права экономического союза признаются:

а) создание правовой базы для единой налоговой системы союза государств;

б) обеспечение реализации четырех свобод общего рынка;

в) создание системы коллизионных норм для применения налогового законодательства одной страны на территории другой страны-участницы.

5. Источники интеграционного права Евросоюза:

а) имеют прямое действие и применяются на территории страны-участницы государственными органами, физическими и юридическими лицами;

б) применяются аналогично иным международным договорам на территории страны-участницы;

в) не имеют прямого действия и не применяются на территории страны-участницы государственными органами, физическими и юридическими лицами.

6. К источникам интеграционного налогового права Евросоюза не относятся:

а) нормы национального налогового права государств-участников;

б) кодифицированные акты Евросоюза;

в) учредительные договоры Евросоюза;

г) директивы Европейских сообществ.

7. В интеграционном законодательстве Евросоюза установлены единые принципы:

а) взимания налогов с физических лиц;

б) взаимодействия налоговых органов государств-участниц;

в) регулирования трансфертных цен;

г) взимания налога на добавленную стоимость.

8. Источники интеграционного права ЕврАзЭс:

а) имеют прямое действие и применяются на территории страны-участницы государственными органами, физическими и юридическими лицами;

б) применяются аналогично иным международным договорам на территории страны-участницы;

в) не имеют прямого действия и не применяются на территории страны – участницы государственными органами, физическими и юридическими лицами.

9. К источникам интеграционного налогового права ЕврАзЭс не относятся:

а) нормы национального налогового права государств-участников;

б) кодифицированные акты ЕврАзЭс;

в) учредительные договоры ЕврАзЭс;

г) директивы ЕврАзЭс.

10. Единое экономическое пространство ЕврАзЭС – это:

а) экономическое пространство, в котором обеспечивается свободное передвижение товаров, лиц, услуг, капиталов и рабочей силы;

б) единая территория ЕврАзЭс, на которой гарантируется свободное перемещение товаров, услуг и финансовых средств, поддержка конкуренции, свобода экономической деятельности;

в) пространство, состоящее из территорий стран-участниц, на котором функционируют однотипные механизмы регулирования экономики, основанные на рыночных принципах и применении гармонизированных правовых норм, существует единая инфраструктура и проводится согласованная налоговая, денежно-кредитная, валютно-финансовая, торговая и таможенная политика, обеспечивающие свободное движение товаров, услуг, капитала и рабочей силы.

11. В рамках ЕврАзЭс государства-участники договорились о применении единой системы:

а) взимания налогов с физических лиц и предприятий;

б) налога на добавленную стоимость и акцизов;

в) регулирования трансфертного ценообразования;

г) налогового администрирования.

12. Совет руководителей налоговых служб ЕврАзЭс признается:

а) вспомогательным органом ЕврАзЭс при Интеграционном Комитете ЕврАзЭс;

б) органом ЕврАзЭс;

в) прекратил свое существование.

Список рекомендованной литературы

1. Ben J.M. Terra, Peter J. Wattel European Tax Law. 6th Edition. Kluwer Law International, 2012.

2. Дмитриев Ю.А., Миронов В.О. Межгосударственные объединения: понятие, формы и классификация // Государство и право. 2013. № 3. С. 62–71.

3. Кембаев Ж.М. Международная экономическая интеграция: разновидности и некоторые основные закономерности // Журнал российского права. 2008. № 10.

4. Кудряшова Е.В. Налоги как экономические барьеры и факторы международной экономической интеграции // Финансовое право. 2014. № 9. С. 30–34.

5. Лещенко С.К. Европейское налоговое право. Часть 1: Учеб.

пособие / Под ред. Х. Херрманна, С.А. Балашенко, Т. Борича. – Минск: Зорны Верасок, 2010.

6. Мамбеталиев Н.Т., Кучеров И.И. Налоговое право ЕврАзЭС. – М.: ЮрИнфор. 2011.

7. Мамбеталиев Н.Т., Мамбеталиева Ж.Н. О перспективах гармонизации национальных налоговых законодательств государств – участников евразийского экономического союза // Налоговый вестник. 2001. № 6.

8. Налоговое право Евразийского экономического сообщества: правовой режим налога на добавленную стоимость / Под ред. Д.В. Винницкого. – М.: Волтерс Клувер, 2010.

9. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право: сравнительно-правовое исследование. – М.: НОРМА, 2001.

Раздел VII. Правовые основы международных налоговых отношений

Глава 16
Понятие «международное налоговое право»

16.1. Основные принципы международного налогового права

Свободное перемещение людей, товаров, услуг и капитала привело к росту международной экономической интеграции. Основную роль в правовом регулировании этих процессов играют нормы международного частного права, которые касаются участия лиц в гражданско-правовых, трудовых, семейных и иных правоотношениях на территории различных государств.

> Принцип территориальности – один из основополагающих принципов международного налогового права.

По мере развития и усложнения норм международного частного права государства совершенствуют свои национальные налоговые законодательства, устанавливают правила налогообложения результатов деятельности, которую ведут на их территориях субъекты иностранного права и которую субъекты их собственного (национального) права ведут на территории иностранных государств.

Принцип территориальности – один из основополагающих принципов международного налогового права. В соответствии с этим принципом государство вправе взимать налог с нерезидента только в тех случаях, когда у него возникает объект налогообложения на территории государства или за границей, но в связи с деятельностью на территории государства.

Принцип территориальности определяется международно-правовым принципом территориального верховенства государства над своей территорией. Территориальное верховенство – неотъемлемая часть государственного суверенитета, его материальное воплощение, которое означает, во-первых, что власть государства, в том числе в сфере налогообложения, признается высшей властью по отношению ко всем лицам, находящимся на его территории, и, во-вторых, что на территории этого государства исключается действие публичной власти иностранного государства. Исключения из принципа территориального верховенства могут иметь место только с согласия государства, которое может выражаться в заключаемых

государством международных соглашениях и иными способами{261}. Применительно к международным налоговым отношениям это положение реализуется в виде применения *принципа налогового суверенитета государства*.

Необходимо отличать территориальное верховенство от юрисдикции государства. Территориальное верховенство выражает всю полноту налоговой власти государства во всех ее конституционных формах (законодательной, исполнительной и судебной), но только в пределах его территории. Юрисдикция же государства означает возможность устанавливать права и обязанности для лиц, определенным образом связанных с конкретным государством: гражданством (преимущественно в конституционных правоотношениях), экономическим взаимодействием (преимущественно в налоговых правоотношениях) и на основании иных критериев различных отраслей права.

Советуем прочитать

Дернберг Р.Л. Международное налогообложение: Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ, 1997. – 375 с.

Тем, кто делает первые шаги в изучении хитросплетений международного налогообложения, книга поможет разобраться в основах этого сложного предмета.

В налоговом праве экономическая связь лица с территорией конкретного государства определяется посредством *принципа постоянного местопребывания (резидентства)*.

Принцип налоговой юрисдикции предполагает, что налоговая юрисдикция государства в отношении нерезидентов действует только на его территории, по отношению же к

резидентам она может действовать и за его пределами. Так, физические лица – налоговые резиденты Российской Федерации (по общему правилу – это лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев) обязаны уплачивать налог с доходов как от источников в России, так и от источников за ее пределами (ст. 207, 209 Налогового кодекса РФ).

Большое значение в международных налоговых отношениях имеет также применение общих международно-правовых принципов: *принципа недискриминации*, предполагающего, что физическим лицам одного государства предоставляются условия налогообложения не худшие, чем физическим лицам любого другого государства, а также *принципа взаимности*, который означает предоставление как национальным субъектам, так и самим соответствующим государствам аналогичных прав и обязанностей в области налогообложения. В отношении этих принципов применяются термины «режим недискриминации», «режим взаимности».

16.2. Налоговая территория государства

Определение территории государства имеет значение, во-первых, для квалификации лиц в качестве налоговых резидентов или нерезидентов, во-вторых, для квалификации объектов налогообложения как возникающих или не возникающих на территории соответствующего государства.

Единого решения в этой области ни в международном праве, ни в законодательстве России не принято. Различных подходов придерживаются и специалисты{262}. Анализ нормативных актов и международных соглашений дает право на существование двум подходам к определению *налоговой территории государства*.

Первый подход заключается в том, что к налоговой территории относится только так называемая государственная территория, то есть территория субъектов Федерации, внутренние воды, территориальное море и воздушное пространство над ними (ч. 1 ст. 67 Конституции РФ).

В соответствии с этим подходом государство не может распространять свою налоговую юрисдикцию на континентальный шельф и исключительную экономическую зону, так как они не представляют собой составную частью государственной территории. В соответствии с нормами международного права, установленными Конвенцией ООН 1982 г. по морскому праву, государства обладают лишь определенными суверенными правами на эти территории, которые в основном

сводятся к правам на разведку, разработку и сохранение природных ресурсов этих территорий. Эти суверенные права не подлежат расширительному толкованию.

Согласно второму подходу национальное законодательство государства может использовать континентальный шельф и исключительную экономическую зону для определения статуса налогоплательщика, а также распространять на такие территории свою налоговую юрисдикцию в отношении нерезидентов. В этом случае понятие налоговой территории государства шире, чем понятие государственной территории (схема VII-1). Подобную точку зрения поддерживает ч. 2 ст. 67 Конституции РФ, согласно которой Российская Федерация обладает суверенными правами и осуществляет юрисдикцию на континентальном шельфе и в исключительной экономической зоне в порядке, определяемом федеральными законами и нормами международного права.

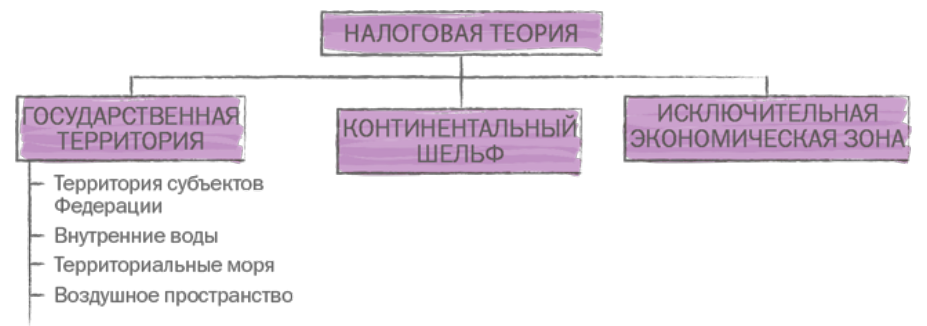


Схема VII-1

Такой подход может быть также обоснован тем, что в конвенции 1982 г. не регулируется статус континентального шельфа и исключительной экономической зоны в налоговых целях, поэтому к ним *могут применяться общие нормы международного экономического права*. Так, в Хартии экономических прав и обязанностей государств 1974 г. (п. 1 ст. 2) установлен принцип неотъемлемого суверенитета государств над их богатствами и естественными ресурсами. В соответствии с этим принципом каждое государство имеет право регулировать и контролировать иностранные инвестиции, а также деятельность транснациональных корпораций в пределах своей национальной юрисдикции. Государство имеет суверенные права на разведку, разработку и сохранение природных ресурсов в исключительной экономической зоне и на континентальном шельфе, поэтому оно вправе использовать эти территории для определения налогового статуса находящихся на них лиц и распространять свою налоговую юрисдикцию на нерезидентов, имеющих объекты

налогообложения на этих территориях.

При заключении Российской Федерацией международных соглашений по налоговым вопросам также преобладает тенденция распространения налоговой юрисдикции не только на территорию страны, но и на континентальный шельф и исключительную экономическую зону.

Наиболее правильным был бы компромиссный подход. Основной смысл перечисленных суверенных прав в отношении континентального шельфа и исключительной экономической зоны заключается в возможности государства извлекать для себя материальные блага именно от разведки, разработки и сохранения природных ресурсов этих территорий. Следовательно, государство вправе предоставлять такие природные ресурсы в пользование иностранным государствам, юридическим и физическим лицам за плату или иным образом извлекать выгоду от использования этих территорий. При отсутствии специального международного соглашения государство не вправе использовать такие территории для определения налогового статуса находящихся на них лиц, но вправе взимать с пользователей природных ресурсов те налоги, которые, по сути, служат встречным предоставлением за использование природных ресурсов (например, налог на добычу полезных ископаемых){263}.

16.3. Иностранный элемент в налоговых отношениях

Основной признак международных налоговых отношений – наличие в них иностранного элемента. По этому основанию налоговые отношения можно объединить в две группы. К первой относятся отношения, в которых государство взимает налог с субъекта иностранного права, ко второй – когда государство полагает подлежащим налогообложению какой-либо объект налогообложения, возникший у субъекта национального права за границей либо у субъекта иностранного права также за границей, но в результате экономической связи субъекта с государством, облагающим его налогом. В первом случае в качестве иностранного элемента выступает субъект, а во втором – объект налогообложения (схема VII-2).

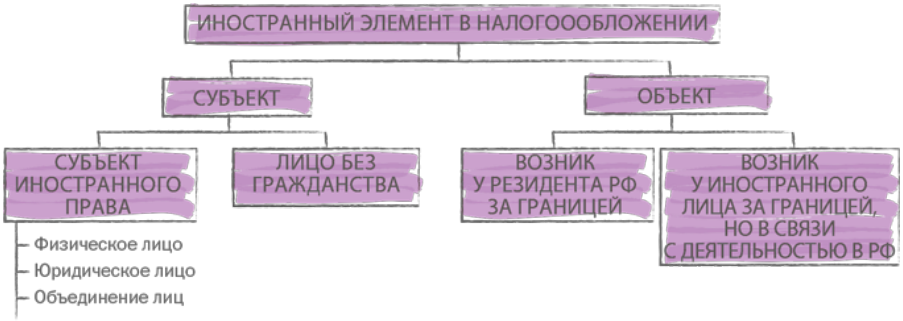


Схема VII-2

Иностранный элемент по-разному проявляется в резидентских и территориальных налогах, а также в налогах, построенных на смешанном принципе.

Территориальные налоги предполагают возникновение только первого вида международных налоговых правоотношений, а *резидентские налоги* – только второго. Так, налог на имущество физических лиц в Казахстане основан на территориальном принципе. Обязанность его уплаты связана с наличием у лица собственности в Республике Казахстан{264}, зарубежная собственность налогом не облагается.

Если же налог построен на резидентском принципе, то налогоплательщиками могут быть признаны только резиденты, иностранным элементом при этом может быть только объект налога. Так, по общему правилу резиденты Великобритании уплачивают налог на прирост стоимости имущества независимо от того, в какой юрисдикции располагалось такое имущество и где получен доход от его продажи{265}.

Оба рассматриваемых вида налоговых правоотношений с иностранным элементом характерны для смешанных налогов, к примеру, для российских налога на прибыль организаций и налога на доходы физических лиц. Так, обязанность уплаты налога на прибыль иностранного юридического лица, не имеющего постоянного представительства на территории России закон связывает с наличием у него объекта налогообложения, который возник на территории России, а обязанность российской организации уплатить налог закон связывает с фактом возникновения у нее объекта налогообложения, независимо от того, на территории какого государства он возник (ст. 247 Налогового кодекса РФ).

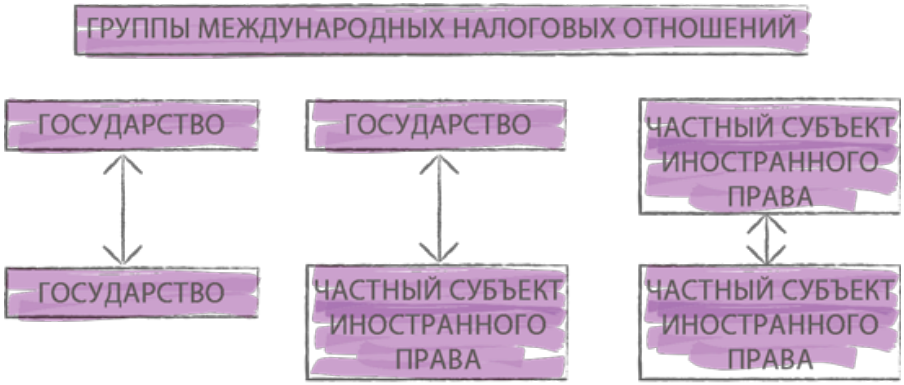


Схема VII-3

16.4. Предмет международного налогового права

Международные налоговые отношения (налоговые отношения с иностранным элементом), складывающиеся в условиях глобализации экономики, сложны и неоднородны, что связано в первую очередь с тем, что в международное общение по поводу уплаты налогов вступают различные субъекты – суверенные государства, международные организации, физические и юридические лица, иные субъекты частного права различных государств.

Такие отношения возникают в тех случаях, когда государства заключают международные соглашения по устранению двойного налогообложения и предотвращению уклонения от налогообложения, при заключении договоров об оказании правовой помощи в налоговой сфере, при взаимодействии компетентных органов государств по вопросам налогообложения, но чаще всего – в результате взимания налогов с иностранных юридических и физических лиц.

К **международным налоговым отношениям** относятся:

– отношения между государствами по поводу заключения и исполнения международных налоговых соглашений с целью разграничения налоговой юрисдикции государств и предотвращения многократного налогообложения;

– налоговые отношения между государствами и физическими и юридическими и иными лицами других государств (субъектами иностранного права), т. е. налоговые отношения, затрагивающие суверенитет других государств;

– публичные отношения между юридическими и (или) физическими лицами различных государств, возникающие, например, при удержании налоговым агентом налога с иностранного лица у источника выплаты (схема VII-3).

> Исходя из регулируемых отношений и участвующих в них субъектов международное налоговое право можно определить как комплексную отрасль права, представляющую собой совокупность норм внутригосударственного и международного права, регулирующих международные налоговые отношения.

О месте международного налогового права в системе права существует несколько точек зрения. Международное налоговое право, в частности, рассматривается как подотрасль международного финансового права, которое, в свою очередь, рассматривается как самостоятельная отрасль международного публичного права{266}. Некоторые авторы рассматривают международное налоговое право в качестве подотрасли международного экономического права{267}.

Нельзя согласиться с мнением некоторых авторов, что предмет международного налогового права охватывает одновременно сферы публичного и частного международно-правового регулирования. В качестве примера при этом приводятся международные налоговые отношения с участием физических лиц и организаций{268}, поскольку любые отношения по взиманию налогов имеют принудительный характер и никакой речи о равенстве субъектов (что типично для частного права) быть не может.

Таким образом, **исходя из регулируемых отношений и участвующих в них субъектов международное налоговое право можно определить как комплексную отрасль права, представляющую собой совокупность норм внутригосударственного и международного права, регулирующих международные налоговые отношения**{269}.

16.5. Источники международного налогового права

Нормы международного налогового права содержатся в национальных законодательствах государств и в заключаемых ими международных соглашениях.

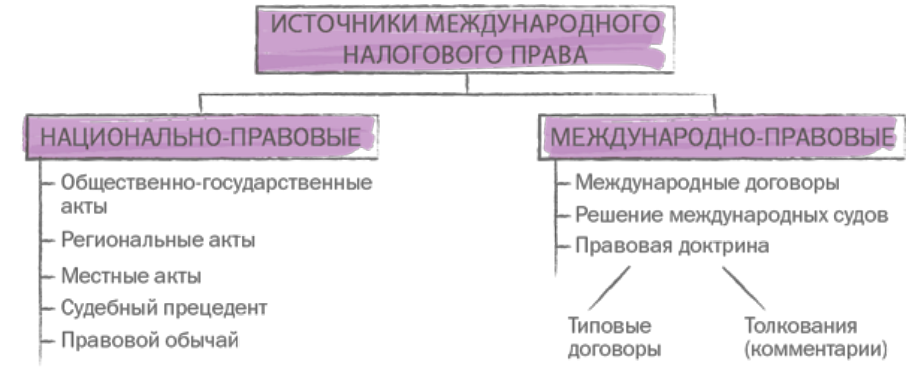


Схема VII-4

Основным источником международного налогового права служат международные налоговые соглашения, заключаемые с целью предотвращения двойного налогообложения для гармонизации экономических отношений, предотвращения уклонения от налогообложения и дискриминации в налогообложении, разделения налоговых доходов между государствами.

Типовые международные соглашения и комментарии к ним могут быть отнесены к доктринальным источникам права, поскольку содержащиеся в них толкования правовых норм используются в правоприменительной практике. Это не исключает возможности рассматривать такие соглашения в качестве институтов мягкого права (soft law), т. е. формально необязательного (рекомендательного) права. В международном налоговом праве они представлены Типовой конвенцией ООН об избежании двойного налогообложения в отношениях между развитыми и развивающимися странами в редакции 2011 г. и Типовой конвенцией ОЭСР о налогообложении доходов и капитала в редакции 2010 г. Как отмечает А.В. Демин{270}, широкое признание и применение в международной практике положений типовых соглашений и комментариев к ним, основанное на общих правилах толкования международных договоров, закрепленных в Венской конвенции 1969 г., придает этим рекомендательным положениям de facto обязывающий характер, даже для государств, не участвующих в соответствующих международных организациях. Большинство соглашений об избежании двойного налогообложения, заключаемых Российской Федерацией, основаны на Типовой конвенции ОЭСР, а российские судебные органы рассматривают не только саму конвенцию, но и комментарии к ней как обязательные к применению{271}.

Система источников международного налогового права

представлена на схеме VII-4.

16.5.1. Виды международных налоговых соглашений

Все существующие международные соглашения, регулирующие налогообложение, можно разделить на две группы:

– собственно налоговые соглашения;

– международные договоры, в которых наряду с другими решаются налоговые вопросы.

В мире заключено около 3000 общих налоговых соглашений.

Лидер – Великобритания – 120 договоров.

У России – 80.

В первую группу входят следующие виды соглашений.

Общие налоговые соглашения охватывают широкий круг вопросов, относящихся к взаимодействию договаривающихся государств в сфере налогообложения. Часто такие соглашения дополняются отдельными соглашениями об административной взаимопомощи по налоговым вопросам, но они могут быть включены и в тексты общих налоговых соглашений. Основную часть общих налоговых соглашений составляют двусторонние соглашения об избежании двойного налогообложения доходов и имущества.

Ограниченные налоговые соглашения. Основным критерием для отнесения налоговых соглашений к ограниченным служит распространение их на конкретный вид налога, конкретный вид плательщика и т. п. В настоящее время этот вид соглашений практически вытеснен общими налоговыми соглашениями. Примеры ограниченных налоговых соглашений – Соглашение между Правительством Российской Федерации и Австрийским Федеральным Правительством о воздушном сообщении 1993 г. и Соглашение между Правительством Союза ССР и Правительством Греческой Республики об освобождении от двойного налогообложения доходов от морских и воздушных перевозок 1976 г.

Соглашения об оказании административной помощи по налоговым вопросам. Пример – Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Швеция о взаимной помощи в области борьбы с нарушениями налогового законодательства (1997 г.). Эти соглашения регулируют взаимодействие компетентных органов договаривающихся государств по оказанию взаимной помощи в

борьбе с налоговыми нарушениями передачей информации, предоставлением документов, проведением расследований и обменом опытом. Исключение составляют случаи, когда запрашиваемая помощь может нанести ущерб суверенитету, общественному порядку, безопасности или другим существенным интересам государства, а также повлечь нарушение законодательства запрашиваемого государства.

К группе международных договоров, в которых налоговые вопросы урегулированы наряду с другими, относятся следующие.

Соглашения об основах взаимоотношений между двумя государствами. В таких соглашениях обычно присутствует положение о налоговой недискриминации, т. е. о предоставлении физическим и юридическим лицам другой стороны такого же налогового режима, как и гражданам и юридическим лицам своего государства. При этом каждая сторона сохраняет за собой право предоставления своим гражданам и компаниям налоговых льгот без обязательного их распространения на граждан и компании других стран. При этом некоторые договоры предусматривают применение режима наибольшего благоприятствования (например, Договор «Об основах взаимоотношений и принципах сотрудничества между Российской Федерацией и Исламской Республикой Иран») (2001 г.).

Договоры о дипломатических и консульских сношениях между государствами. В таких договорах устанавливается освобождение дипломатических и консульских работников, а также самих представительств государств от всех налогов, сборов и пошлин принимающей стороны (налоговый иммунитет). К таким договорам в первую очередь относятся Венская конвенция о дипломатических сношениях (1961 г.) и Венская конвенция о консульских сношениях (1963 г.), а также многочисленные двусторонние соглашения.

Торговые договоры. Они предусматривают применение режима наибольшего благоприятствования в отношении товаров и услуг, ввозимых из страны-партнера (например, Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Исламской Республики Пакистан о торгово-экономическом сотрудничестве (1999 г.).

Специфические международные соглашения. Определяют принципы взаимоотношений международных организаций со странами местонахождения этих организаций (например, Соглашение между Правительством Российской Федерации и Международным валютным фондом о постоянном представительстве МВФ в Российской Федерации (1997 г.)). В

подобные соглашения наряду с правилами размещения и функционирования организаций на территории принимающей страны включаются положения о налоговых льготах для этих организаций и их сотрудников, а также представительств государств при этих организациях (схема VII-5).

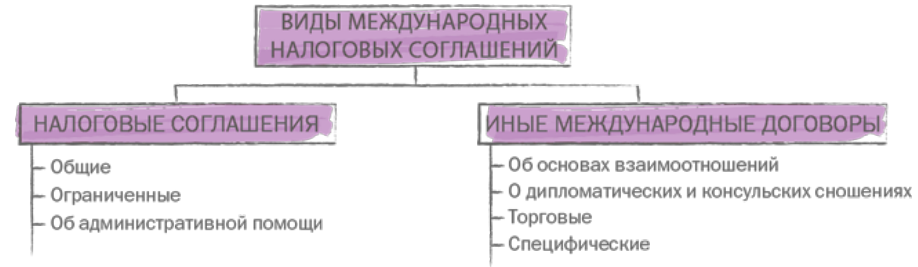


Схема VII-5

16.5.2. Инкорпорация международных налоговых соглашений

С точки зрения соотношения национального налогового законодательства и международных соглашений по налоговым вопросам наибольший интерес представляют два аспекта:

– порядок инкорпорации международных налоговых соглашений в национальную правовую систему;

– соотношение юридической силы национального налогового законодательства и международных налоговых соглашений.

В различных государствах вопрос о **порядке инкорпорации** международных налоговых соглашений в национальную правовую систему решается по-разному. Можно выделить три основных подхода к его решению{272}:

– международное налоговое соглашение становится частью национальной правовой системы с момента его заключения;

– для инкорпорации требуется специальное одобрение какого-либо государственного органа, как правило, парламента;

– для инкорпорации международного налогового соглашения в национальную правовую систему требуется принятие специального закона.

Это деление условно, что отчетливо видно на примере инкорпорации международных договоров в Российской Федерации. Порядок инкорпорации в России определен Федеральным законом от 15 июля 1995 г. № 101-ФЗ «О международных договорах Российской Федерации»{273}, который,

с одной стороны, устанавливает, что согласие страны на обязательность международного договора для нее может выражаться в форме ратификации, утверждения, принятия и присоединения. С другой стороны, Российская Федерация может выразить свое согласие на обязательность для нее международного налогового соглашения только его ратификацией, так как ратификации подлежат международные договоры, устанавливающие иные правила, чем предусмотрены законами РФ, а все международные налоговые соглашения всегда устанавливают иные правила, чем предусмотрены законом.

Согласно ст. 106 Конституции РФ ратификация международных договоров имеет форму федерального закона. Таким образом, считается, что в каждом отдельном случае Российская Федерация выразила свое согласие на обязательность для нее международного налогового соглашения с момента вступления в силу федерального закона о его ратификации, т. е. по истечении десяти дней после дня его официального опубликования, если самим федеральным законом или актами палат Федерального собрания не установлен другой порядок{274}.

Однако международное налоговое соглашение вступает в силу в Российской Федерации не с момента вступления в силу закона о ратификации, а в порядке и в сроки, предусмотренные самим соглашением или согласованные договаривающимися сторонами. Именно в эти сроки материальные и процессуальные нормы международного налогового соглашения начинают действовать, т. е. выполняться Российской Федерацией{275}.

16.5.3. О юридической силе международных налоговых соглашений

Национальные правовые системы различаются в зависимости от того, приобретают ли ратифицированные международные договоры бóльшую юридическую силу, чем законы государства, или нет. Поэтому для того, чтобы выявить влияние национального законодательства на конкретное налоговое соглашение, необходимо определить правовой статус международных договоров.

Часть 4 ст. 15 Конституции РФ гласит: «Общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры Российской Федерации являются составной частью ее правовой системы. Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора». Эту норму повторяет и ст. 5 Федерального закона «О

международных договорах Российской Федерации».

Из этих положений можно сделать два вывода:

– о примате международных договоров над национальными законами;

– о том, что международные договоры в Российской Федерации по своей юридической силе занимают второе место после Конституции РФ{276}.

В случае расхождения с национальным законом международный договор не отменяет противоречащую ему норму закона, а делает из нее исключение для определенного случая. Это характерно для международных налоговых соглашений, в которых, например, устанавливаются более низкие ставки налогов.

Некоторые авторы считают, что правильнее говорить о приоритете договорных норм, а не об их примате, и что приоритет международного договора имеет скорее приоритет специального закона перед общим законом (общий принцип права – lex specialis){277}.

В статье 7 НК РФ также говорится о том, что если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные кодексом и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров.

Согласно п. 3 ст. 5 Федерального закона «О международных договорах», положения официально опубликованных международных договоров Российской Федерации, не требующие издания внутригосударственных актов для применения, действуют в Российской Федерации **непосредственно**. Для применения положений иных международных договоров (т. е. тех, которые требуют издания дополнительных внутригосударственных актов) должны приниматься соответствующие правовые акты.

Поскольку ни один из действующих международных договоров об избежании двойного налогообложения не требует издания каких-либо внутригосударственных актов, положения этих договоров действуют прямо и непосредственно, независимо от положений внутреннего законодательства и подзаконных актов.

Таким образом, **международный налоговый договор имеет в Российской Федерации бóльшую юридическую силу, чем закон, и будет иметь приоритет как над более ранним, так и**

над более поздним противоречащим ему законодательством (схема VII-6).

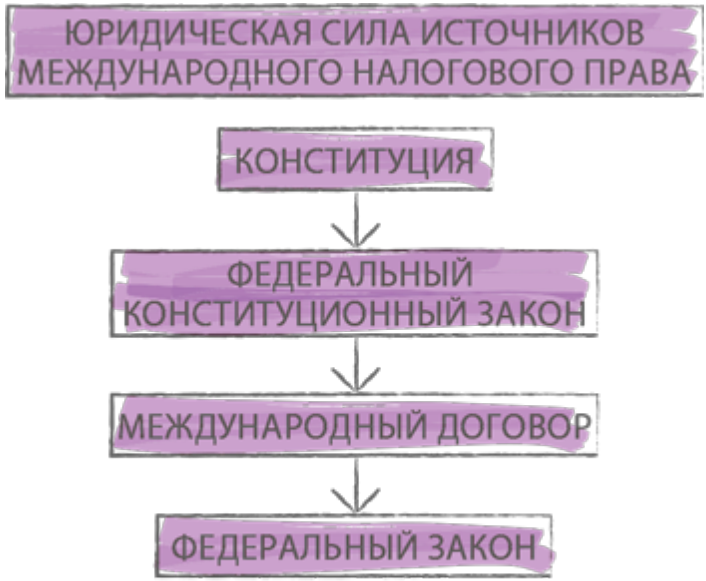


Схема VII-6

Затруднения возникают тогда, когда международному соглашению (в том числе налоговому) не придается большая юридическая сила, чем национальному законодательству, что имеет место в Великобритании и США. Там налоговое соглашение, инкорпорированное в законодательство, имеет равную силу с другими национальными законами. В этих государствах соблюдают принцип lex posterior derogat legi priori, т. е. закон, инкорпорировавший договор, вытеснит ранее принятые национальные законы, регулирующие те же отношения. Соответственно законы, принятые после инкорпорации международного соглашения, будут иметь бóльшую юридическую силу, чем закон, инкорпорировавший международный договор.

Многие страны придерживаются концепции lex specialis, т. е. там в первую очередь действуют специальные нормы (в отличие от общих). Так как международные налоговые соглашения всегда регулируют налоговые отношения с иностранным элементом, то они более специальны, чем общие налоговые законы. В результате такие налоговые соглашения имеют бóльшую юридическую силу, чем позднее принятые национальные налоговые законы, не регулирующие международного налогообложения (например, в ФРГ).

Необходимо отметить, что заключение международного

договора никаким образом не ограничивает прав законодательной власти договаривающихся государств, в частности, тех из них, которыми государства пользуются на основании своего суверенитета. Это означает, что органы законодательной власти свободны принимать и вводить в действие законы, противоречащие положениям ранее заключенного международного договора, но в действительности этого не происходит. Дело в том, что налоговое соглашение договаривающихся сторон должно соответствовать основным принципам международного права.

Статья 26 Венской конвенции о праве международных договоров 1969 г.{278} содержит международно признанный и в целом соблюдаемый принцип *pacta sunt servanda*: каждое договаривающееся государство обязано выполнять обязательства, взятые им на себя в результате заключения международного соглашения. Государство также должно придерживаться принципа добросовестного выполнения международных обязательств (ст. 26 Венской конвенции). Если эти два международно-правовых принципа будут игнорироваться, международное право потеряет эффективность.

В отношении конфликта между законом договаривающегося государства и заключенным им международным договором ст. 27 Венской конвенции устанавливает, что сторона не может ссылаться на положения своего внутреннего права для оправдания невыполнения положений международного договора. Таким образом, международное право признает, что договоры имеют большую юридическую силу, чем национальные законы, при любых обстоятельствах.

В международных договорах редко устанавливаются правила, по которым должны разрешаться возможные конфликты с национальным правом. Обычно такие правила содержатся в законах договаривающихся государств (т. е. либо государство признает приоритет международного права, либо оно следует принципам lex posterior или lex specialis).

Большинство соглашений об избежании двойного налогообложения содержит положения о согласительной процедуре. К ней обращаются, в частности, когда налогоплательщик или группа налогоплательщиков считают, что подвергаются дополнительному налогообложению из-за несоответствия национальных законов положениям международного договора. Договаривающиеся государства могут в этом случае согласиться на определенные действия в целях разрешения конфликтных ситуаций.

16.6. Материально-правовые и коллизионные нормы международного налогового права

Нормы международного налогового права по своей регулятивной функции можно разделить на материально-правовые и коллизионные.

Материально-правовые нормы устанавливают правила налогообложения. Коллизионные нормы определяют, материально-правовые нормы какого государства регулируют те или иные налоговые отношения или применяются к тем или иным элементам налоговых обязательств. И материально-правовые, и коллизионные нормы содержатся как в национальном налоговом законодательстве, так и в международных соглашениях.

Наличие **коллизионных норм** в национальном налоговом законодательстве во многом обусловлено необходимостью учитывать определенные институты, понятия и термины, используемые законодательствами иностранных государств. При этом коллизионные нормы национального законодательства касаются преимущественно такого элемента налогового обязательства, как субъект налогообложения. Так, ст. 19 НК РФ устанавливает две категории налогоплательщиков: организации и физические лица. При этом под организациями в налогово-правовом смысле понимаются в том числе и «корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств» (п. 2 ст. 11 НК РФ). То есть для определения статуса лица налоговое законодательство отсылает к гражданскому законодательству иностранного государства.

Национальное законодательство в качестве основного метода регулирования налоговых отношений с иностранным элементом использует **материально-правовые нормы.** Именно с их помощью определяются наиболее существенные элементы налоговых обязательств субъектов иностранного права. Такой подход объясняется верховенством каждого государства над своей территорией.

Международные соглашения по налоговым вопросам заключаются в основном с целью устранения различных конфликтных ситуаций между национальными правовыми системами. Поэтому значительную часть содержания международных соглашений составляют именно *коллизионные нормы*. Их основное назначение – полностью или частично отнести решение определенных вопросов к законодательству одной из сторон соглашения, тем самым ограничив налоговую юрисдикцию другой стороны. Так, согласно российско-

германскому соглашению об избежании двойного налогообложения проценты, получаемые резидентом Германии от резидента России, могут облагаться только в Германии{279}.

Чаще всего *материально-правовые* нормы используются в международных соглашениях для коррекции тех норм национального законодательства, к которым отсылают коллизионные нормы соглашений. Например, согласно российско-американскому соглашению об избежании двойного налогообложения прибыль резидента США от коммерческой деятельности в России облагается лишь в том случае, если эта коммерческая деятельность ведется в России через постоянное представительство{280}. При этом соглашение устанавливает ряд признаков постоянного представительства, отличающихся от признаков, установленных российским законодательством. Коллизионная оговорка данной нормы отсылает к законодательству России, т. е. все элементы обязательства резидента США по налогу на прибыль определяются по законодательству России. Материально-правовая же часть этой нормы лишь корректирует российские нормы, касающиеся постоянного представительства.

16.7. Режимы налогообложения субъектов иностранного права

К субъектам иностранного права в налоговых отношениях применяются следующие основные режимы налогообложения (схема VII-7):

– национальный режим;
– режим недискриминации;
– режим наибольшего благоприятствования;
– режим взаимности.

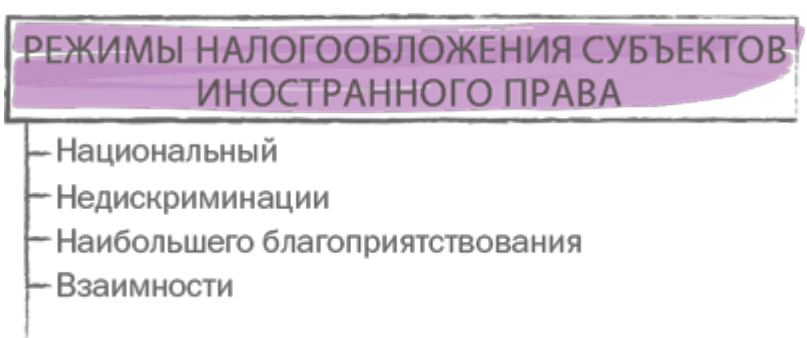


Схема VII-7

Рассмотрим эти режимы на примере налогообложения субъектов иностранного права в Российской Федерации.

16.7.1. Национальный режим

Национальный режим применяется наиболее широко, предполагая равенство субъектов иностранного и национального права в области налогообложения. Равенство проявляется в двух аспектах: непосредственно в налоговом статусе субъектов иностранного права, т. е. в их правах и обязанностях как налогоплательщиков, и в наиболее важных элементах конкретных налоговых обязательств.

Концепция равенства субъектов иностранного и национального права в налоговом статусе отражена в НК РФ. Так, в ст. 21 и 23 при перечислении прав и обязанностей налогоплательщиков не делается различия между субъектами национального и иностранного права. Это означает, что субъекты иностранного права всех категорий (нерезиденты и ненациональные лица) имеют те же права и несут те же обязанности, что и субъекты национального права всех категорий (резиденты и национальные лица). Правило распространяется на права и обязанности налогоплательщиков в сфере как материально-правовых, так и процессуальных налоговых отношений. Например, и российские, и иностранные субъекты имеют одинаковое материальное право использовать налоговые льготы и обязаны встать на учет в налоговых органах в целях соблюдения норм процессуального права.

Одно из наиболее важных проявлений национального режима в налоговом статусе состоит в том, что субъекты иностранного права могут использовать те же способы защиты своих прав и интересов, что и субъекты национального права, а именно: не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, обжаловать решения налоговых органов и действия (бездействие) их должностных лиц, требовать соблюдения налоговой тайны и возмещения убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц.

Национальный режим налогообложения субъектов иностранного права проявляется и в наиболее важных элементах конкретных налоговых обязательств. Это прежде всего такие элементы юридического состава налогов, как объект и предмет налогообложения (естественно, с учетом принципа территориальности), налоговая база и масштаб налога, единица налогообложения, ставка налога, методы налогообложения и

учета налоговой базы, налоговые льготы.

Именно эти элементы в наибольшей степени определяют налоговое бремя. Так, применительно к налогу на прибыль организаций все названные элементы налогового обязательства одинаковы как для российских организаций, так и для иностранных юридических лиц, ведущих деятельность на территории Российской Федерации через постоянные представительства.

16.7.2. Режим недискриминации

Режим недискриминации предполагает, что каждое государство обладает правом на предоставление субъектам его национального права со стороны государства-партнера таких условий налогообложения, которые не хуже условий, предоставляемых этим государством субъектам национального права других стран. Нормы недискриминации содержатся как в национальных налоговых законодательствах, так и в международных соглашениях.

Российское законодательство признает принцип недискриминации как общий принцип налогового права, который в равной степени применим ко всем категориям налогоплательщиков независимо от государственной принадлежности. Так, НК РФ устанавливает, что «налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев» (абзац 1 п. 2 ст. 3), а также запрещает «устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала» (абзац 2 п. 2 ст. 3).

Более конкретные нормы о недискриминации в налоговых отношениях с иностранным элементом устанавливаются в соглашениях об избежании двойного налогообложения{281}. Наиболее общий и самый распространенный вид запрещаемой дискриминации формулируется в соглашениях как возложение одним договаривающимся государством на национальных лиц (или резидентов) другого договаривающегося государства налоговых и связанных с ними обязательств, иных или более обременительных, чем налоговые и связанные с ними обязательства, которые возлагаются или могут возлагаться на национальных лиц (или резидентов) первого договаривающегося государства или третьего государства при тех же условиях.

Соглашения устанавливают и иные виды запрещаемой

налоговой дискриминации. При этом отдельные соглашения запрещают дискриминацию не только субъектов иностранного права, но и субъектов национального права, состоящих в определенных гражданско-правовых отношениях с субъектами иностранного права. Например, многие соглашения запрещают дискриминацию национальных компаний (компаний-резидентов), в уставном капитале которых участвуют субъекты иностранного права.

Следует отметить, что применяемые в Российской Федерации режим недискриминации и национальный режим налогообложения субъектов иностранного права находятся в тесной взаимосвязи. Во-первых, и тот и другой являются, по сути, отраслевым выражением, с одной стороны, конституционно-правовых принципов равного налогового бремени и равенства в налоговой сфере, а с другой стороны – ряда принципов международного публичного права. Во-вторых, такие режимы фактически предопределяют друг друга. Так, нормы, составляющие содержание национального режима, фактически создают условия для режима недискриминации установлением равных прав и обязанностей налогоплательщиков независимо от государственной принадлежности и унификации наиболее существенных элементов налоговых обязательств. Нормы же, составляющие содержание режима недискриминации, создают условия для национального режима запретом дискриминации не только субъектов права других стран, но и субъектов собственного национального права.

16.7.3. Режим наибольшего благоприятствования

Режим наибольшего благоприятствования (режим наиболее благоприятствуемой нации) – *международно-правовой режим, в соответствии с которым каждая из договаривающихся сторон обязуется предоставить другой стороне, ее физическим и юридическим лицам такие же условия экономических, торговых и иных отношений, какие она предоставляет или предоставит в будущем любому третьему государству, его физическим и юридическим лицам.*

Наиболее важной областью применения режима наибольшего благоприятствования признается таможенный режим (пошлины, налоги и другие сборы, правила таможенной обработки товаров и т. п.), однако он применяется для внутренних налогов и сборов, которыми облагается производство, обработка и обращение импортированных товаров; для правового положения физических и юридических лиц иностранного государства; условий

мореплавания и др.

Это важнейший правовой принцип, на котором основана деятельность Всемирной торговой организации. В развернутой форме принцип РНБ содержится в ст. I Генерального соглашения о тарифах и торговле{282} и в ст. II Генерального соглашения о торговле услугами{283}. Он означает, что любая льгота или привилегия, предоставленная одним государством – членом ВТО товару, услуге или поставщику услуги другого государства, немедленно и безусловно распространяется на остальных членов ВТО. Другими словами, товары и услуги при их ввозе на территорию другой страны должны пользоваться теми же льготами, привилегиями, преимуществами и выгодами, что и товары, услуги и поставщики услуг, происходящие из любой другой страны.

16.7.4. Режим взаимности

Режим взаимности предполагает предоставление субъектам иностранного права благоприятных условий налогообложения, если субъекты права предоставляющего государства пользуются аналогичными благоприятными условиями в данном иностранном государстве. Некоторые элементы этого режима прослеживаются и в законодательстве Российской Федерации. Так, в соответствии со ст. 215 НК РФ взимание налога на доходы физических лиц с ряда иностранных физических лиц в Российской Федерации может быть прекращено или ограничено на основе принципа взаимности в случае, если в соответствующем иностранном государстве то же самое предпринято по отношению к гражданам Российской Федерации (либо если такая норма предусмотрена международным соглашением).

Кроме национального законодательства, возможность применения режима взаимности предусматривается некоторыми международными соглашениями об избежании двойного налогообложения. В частности, это предусмотрено в Конвенции между Правительством СССР и Правительством Японии от 18 января 1986 г. об избежании двойного налогообложения для налогов на доходы{284}.

Глава 17
Правовое регулирование налоговых отношений с иностранным элементом

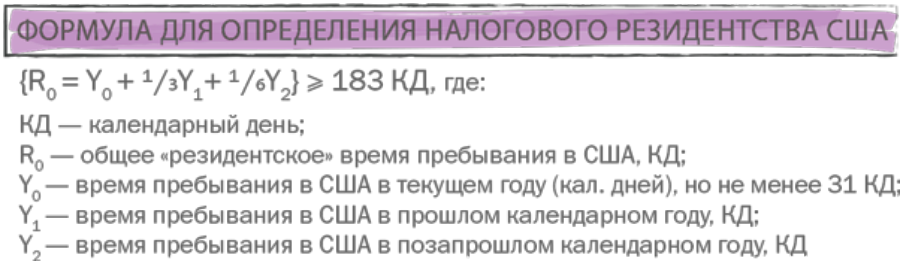
17.1. Территориальная принадлежность субъекта налогообложения

Налоговая юрисдикция государства распространяется не только на определенную территорию, но и на лиц, тем или иным образом связанных с этой территорией. Для определения такой связи в международном налоговом праве существует ряд особых институтов. К ним относятся:

– институт резидентства;
– институт налогового домицилия;
– институт постоянного представительства.

Если устойчивая правовая связь физического лица с государством, выражающаяся в совокупности их взаимных прав и обязанностей, определяется институтом гражданства, то **институт налогового резидентства физических лиц**, который используется для установления объема взаимных прав и обязанностей лица и государства в налогово-правовых отношениях, предполагает отсутствие устойчивости во взаимоотношениях лица и государства. Законодательство большинства государств предусматривает необходимость регулярного подтверждения связи субъекта налогообложения с территорией государства, установление факта физического нахождения лица в стране на протяжении определенного времени. Так, физическое лицо признается налоговым резидентом России, если оно фактически находится в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев (п. 2 ст. 207 НК РФ).

Существуют страны, которые при определении налогового статуса физического лица используют не только категорию резидентства, но и категорию гражданства: США облагают налогом все доходы, полученные не только резидентами страны, но и гражданами США, в том числе длительно или постоянно проживающими за пределами страны. К налогообложению могут быть привлечены также и бывшие граждане США, если они сменили свое гражданство менее десяти лет назад.


ФОРМУЛА ДЛЯ ОПРЕДЕЛЕНИЯ НАЛОГОВОГО РЕЗИДЕНТСТВА США
{R0 = Y0 + 1/3Y1 + 1/6Y2} ≥ 183 КД, где:
КД — календарный день;
R0 — общее «резидентское» время пребывания в США, КД;
Y0 — время пребывания в США в текущем году (кал. дней), но не менее 31 КД;
Y1 — время пребывания в США в прошлом календарном году, КД;
Y2 — время пребывания в США в позапрошлом календарном году, КД

Формула для определения налогового резидентства США:

{R0 = Y0 + 1/3 Y1 + 1/6 Y2} ≥ 183 КД,

где КД – календарный день;

R0 – общее «резидентское» время пребывания в США, КД;

Y0 – время пребывания в США в текущем году, но не менее 31 КД;

Y1 – время пребывания в США в прошлом календарном году, КД;

Y2 – время пребывания в США в позапрошлом календарном году, КД.

Определение **налогового резидентства юридических лиц**, как правило, проводится в соответствии с установленными частным правом той или иной страны правилами и критериями определения национальности юридического лица. Это могут быть правила:

– **инкорпорации:** юридическое лицо считается «принадлежащим» тому государству, в котором оно зарегистрировано (Россия{285}, Великобритания, США);

– **оседлости**: юридическое лицо имеет национальность того государства, где расположены его органы управления (Германия, Испания);

– **эффективного (основного) места деятельности**: юридическое лицо имеет национальность того государства, на чьей территории оно ведет основную деятельность;

– **контроля**: лицо имеет национальность того государства, с территории которого контролируется и управляется его деятельность (в том числе и посредством финансирования).

В качестве субсидиарной коллизионной привязки эти правила используются, к примеру, в Великобритании, США,

Франции.

Институт налогового домицилия применительно к физическим лицам используется практически в том же значении, что и в частном праве, – как **место постоянного пребывания (проживания) физического лица.** Критерий домицилия при определении налогового статуса физических лиц используют, например, Франция (наряду с гражданством), Великобритания, Швейцария и другие страны.

В отношении **юридических лиц** четко разграничить институты налогового домицилия и налогового резидентства не представляется возможным, так как в качестве организаций, имеющих домицилий в той или иной стране, рассматриваются юридические лица, имеющие в ней место расположения органов управления, деятельность или место регистрации, что совпадает с критериями определения налогового резидентства.

Институт **постоянного представительства**, как более комплексное и присущее только налоговому праву явление, будет рассмотрен более подробно в главе 17.3.

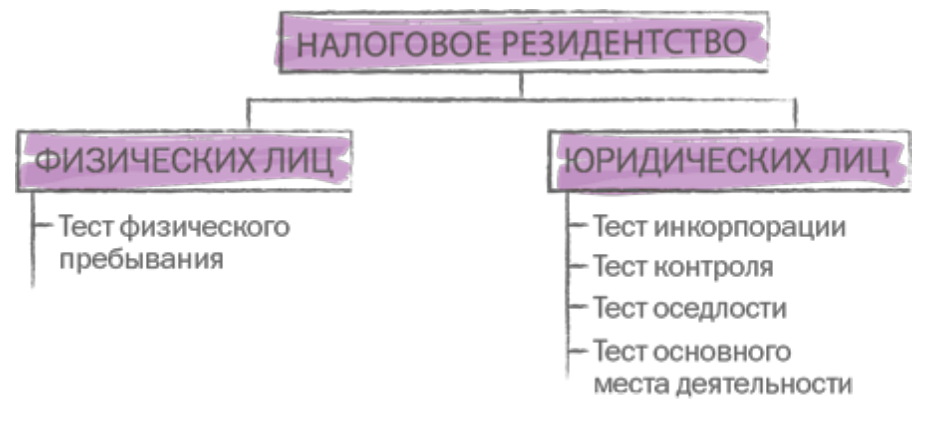


Схема VII-8

17.2. Территориальная принадлежность объекта налогообложения

С учетом ограниченной налоговой юрисдикции государства в отношении нерезидентов один из наиболее принципиальных вопросов международного налогового права – **определение территориальной принадлежности объектов налогообложения**. Его сложность во многом обусловливается тем, что предмет налогообложения, т. е. совокупность фактических признаков объекта налогообложения, не всегда имеет материальное воплощение, по которому можно было бы

определить его территориальную принадлежность.

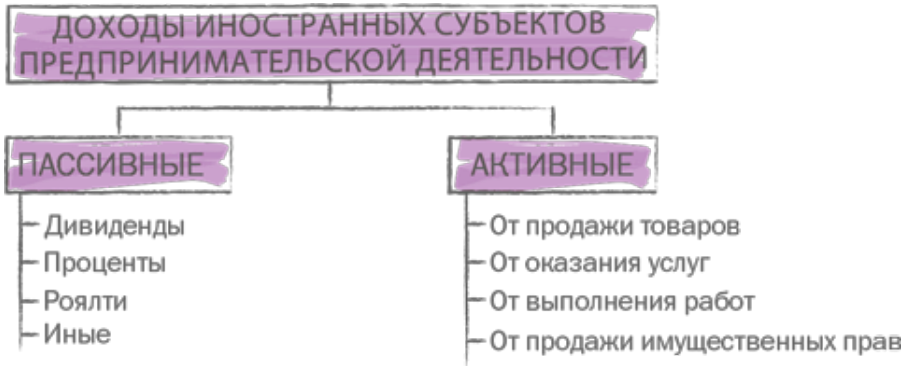


Схема VII-9

По фактическим признакам можно установить территориальную принадлежность только тех объектов налогообложения, предмет которых с точки зрения гражданского права квалифицируется как вещь. Но если объектом налога на имущество служат имущественные и исключительные права, то по физическим признакам определить территориальную принадлежность объекта налога на имущество довольно трудно.

Российское законодательство использует ряд формальных критериев для определения места возникновения объектов налогообложения. Причем выбор этих формальных критериев часто обусловлен возможностью правоприменительных органов контролировать возникновение объекта налогообложения у нерезидентов.

Все доходы иностранного юридического лица на территории другого государства могут быть разделены на так называемые активные и пассивные (схема VII-9).

К *пассивным относятся доходы*, не связанные с ведением иностранным юридическим лицом какой-либо деятельности в России. К таким доходам относятся поступления в виде дивидендов, процентов по вкладам в банках, процентов по ценным бумагам, платы за предоставление права на использование различных объектов интеллектуальной собственности, арендной платы, платы за несистематическое отчуждение имущества, находящегося на территории России, и др.

Источником пассивного дохода признается объект гражданских прав, использование которого (распоряжение которым) приводит к получению иностранным лицом дохода в другом государстве. Происхождение пассивных доходов на

территории другого государства очевидно, если источник таких доходов находится на территории этого другого государства (связан с его налоговой юрисдикцией) в какой-либо объективированной форме, например, в виде депозитного счета в российском банке, недвижимого имущества, сдаваемого в аренду, и т. п.

Пассивные доходы иностранной организации подлежат налогообложению у источника выплаты дохода.

К *активным относятся* доходы, которые связаны с выделением иностранным юридическим лицом предпринимательской деятельности, не приводящей к образованию постоянного представительства на территории другого государства. По общему правилу к ним относятся доходы от продажи товаров, иного имущества, кроме специально поименованного, имущественных прав, оказания услуг и выполнения работ.

Активные доходы иностранной организации, полученные ею в другом государстве, обложению налогом у источника выплаты не подлежат.

17.3. Постоянное представительство

17.3.1. Понятие «постоянное представительство»

Решение о праве государства взимать налог с дохода иностранного юридического лица зависит от направления деятельности этого лица на территории государства. При этом учитывается вид деятельности и ее продолжительность (постоянство). Для оценки такой деятельности применяется институт постоянного представительства.

Международные соглашения ограничивают налоговую юрисдикцию договаривающихся государств распределением прав по налогообложению отдельных видов доходов и имущества между государством резидентства юридического лица, государством местонахождения постоянного представительства и государством источника дохода.

Общее правило налогообложения доходов от предпринимательской деятельности состоит в том, что *доходы, получаемые в одном государстве резидентом другого государства, подлежат налогообложению в первом государстве только в том случае, если они получены из источников в этом государстве или через расположенное в нем постоянное представительство.* Во втором случае (если доход получен через расположенное в государстве постоянное представительство) источник дохода

может возникать где бы то ни было. Важно лишь, чтобы такой доход был связан с деятельностью постоянного представительства.

Это положение закреплено практически во всех налоговых соглашениях, заключенных нашей страной{286}, а также в Налоговом кодексе Российской Федерации (ст. 246 НК РФ).

Советуем прочитать

Коннов О.Ю. Институт постоянного представительства в налоговом праве: Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Академический правовой университет, 2002. – 152 с. – (Серия «Библиотека налогового юриста»).

Автор – практикующий налоговый юрист – системно и основательно излагает концепцию постоянного представительства. Без знания этого материала юристу, практикующему в сфере международного налогообложения, обойтись невозможно.

Принцип построен на следующем допущении: до того момента, когда у иностранного лица появится постоянное представительство в другом государстве, такое лицо не рассматривается как участвующее в экономической жизни этого другого государства в такой мере, чтобы подпадать под его неограниченную налоговую юрисдикцию.

Институт постоянного представительства очень близок институту резидентства. Однако институт постоянного представительства сочетает принцип территориальности и принцип резидентства. Выражается это в том, что для возникновения постоянного представительства имеют значение не формальные требования (например, регистрация

юридического лица, важная для определения резидентства), а фактические обстоятельства – деятельность резидента одного государства на территории другого государства.

Если иностранное юридическое лицо в налоговых целях является нерезидентом, то его постоянное представительство фактически рассматривается как резидент государства, в котором оно ведет деятельность, поскольку несет такие же налоговые обязанности, как и юридические лица – резиденты. Так, согласно ст. 307 НК РФ у иностранных организаций, ведущих деятельность на территории Российской Федерации через постоянное представительство, объектом обложения налогом на прибыль служит доход, полученный в результате ведения деятельности в РФ через постоянное представительство, за минусом расходов этого постоянного представительства. В соответствии со ст. 309 НК РФ у иностранных организаций, имеющих доход от источников в Российской Федерации (т. е. не ведущих деятельности через постоянное представительство), по общему правилу объектом налогообложения служит полученный ими в России доход без учета расходов.

В целях налогообложения постоянное представительство рассматривается как обособленный субъект, ведущий самостоятельную предпринимательскую деятельность. Прибыль постоянного представительства – это прибыль, которую оно могло бы получить, если бы было отдельным самостоятельным лицом, ведущим такую же или аналогичную деятельность при таких же или подобных условиях и действующим абсолютно независимо от лица, постоянным представительством которого оно состоит.

Институт постоянного представительства используется исключительно для определения налогового статуса иностранного юридического лица и не имеет организационно-правового значения. Наличие или отсутствие аккредитации иностранного юридического лица для целей налогообложения значения не имеет.

Варианты перевода термина «establishment»:
- учреждение;
- организация;
- заведение;
- предприятие;
- хозяйство;
- ведомство.

Термин «постоянное представительство», который появился в результате перевода английского термина «permanent establishment»{287}, к сожалению, не выражает сути

рассматриваемого явления, однако к настоящему времени окончательно закрепился в языке и общепризнан, как отмечает О.Ю. Коннов{288}.

Под постоянным представительством в целях налогообложения понимается способ ведения иностранным лицом предпринимательской деятельности на территории другого государства. Для возникновения постоянного представительства необходимо соблюдение ряда условий:

– наличие места деятельности;

– постоянство деятельности;

– предпринимательская деятельность.

Наличие места деятельности подразумевает наличие помещений, средств, оборудования и т. п., используемых для деятельности иностранного лица, независимо от того, используются ли они исключительно для этой цели или нет. Местом деятельности может быть, например, место на рынке или постоянно используемая площадка таможенного склада (для хранения товаров, подлежащих обложению таможенными сборами и пошлинами).

Существует своего рода «позитивный перечень» мест деятельности, образующих постоянные представительства: место управления, филиал, офис, завод, мастерская, шахта, нефтяная или газовая скважина, любое место добычи полезных ископаемых, а также строительная площадка, если она существует свыше установленного времени{289}. Этот перечень необходимо рассматривать не как перечень возможных видов постоянного представительства, а как перечень мест деятельности, которые при соблюдении ряда условий могут стать постоянными представительствами. Обязательное условие возникновения постоянного представительства иностранного юридического лица, которое должно соблюдаться в любом случае, – его место деятельности должно находиться на территории Российской Федерации.

Постоянство деятельности означает, что постоянное представительство может считаться существующим только в том случае, если его деятельность не имеет временных ограничений.

Критерий постоянства деятельности определен в п. 2 ст. 11 НК РФ, в котором дается определение обособленного подразделения организации как территориально обособленного от нее подразделения, в местонахождении которого оборудованы стационарные рабочие места. Рабочее место считается стационарным, если создается на срок более одного месяца. Согласно п. 3 ст. 306 НК РФ постоянное представительство

иностранной организации считается образованным с начала регулярной предпринимательской деятельности через ее отделение.

Международные соглашения не устанавливают каких-либо конкретных сроков, с превышением которых место деятельности становится постоянным (за исключением сроков существования строительных площадок).

Третье обязательное условие возникновения постоянного представительства – *ведение иностранным лицом предпринимательской деятельности* через постоянное место деятельности. Налоговое законодательство не дает определения предпринимательской деятельности, однако п. 1 ст. 11 НК РФ устанавливает, что институты, понятия и термины гражданского законодательства применяются в том значении, в каком они используются в этой отрасли законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ. То есть для определения вида деятельности необходимо руководствоваться положениями Гражданского кодекса РФ о предпринимательской деятельности как самостоятельной, осуществляемой на свой риск деятельности, направленной на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг (ч. 3 п. 1 ст. 2 ГК РФ).

В налоговых целях при определении понятия «постоянное представительство» из гражданско-правовой формулировки предпринимательской деятельности следует сделать одно изъятие – об условии регистрации лица. Это необходимо, поскольку постоянное представительство возникает и в том случае, если деятельность, направленная на извлечение прибыли, ведет лицо, не зарегистрированное в предпринимательских целях (схема VII-10).

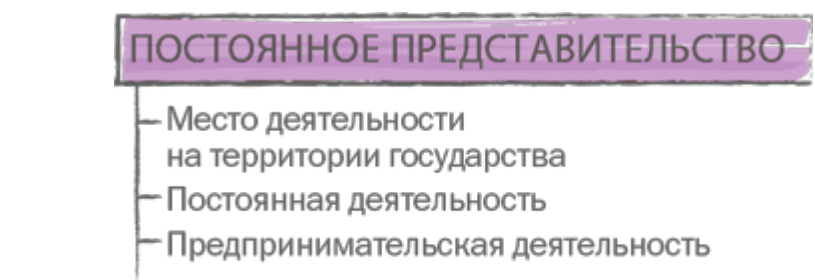


Схема VII-10

Третье условие – решающее, поскольку даже при соблюдении двух предыдущих условий возникновения постоянного

представительства деятельность, не направленная на получение прибыли, не приводит к возникновению постоянного представительства.

Российское законодательство (п. 2 ст. 306 НК РФ) дает следующее определение постоянного представительства. Под постоянным представительством иностранной организации в Российской Федерации понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации, через которое иностранная организация регулярно ведет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации, связанную с:

– пользованием недрами и (или) другими природными ресурсами;

– проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, в том числе игровых автоматов;

– продажей товаров с расположенных на территории Российской Федерации и принадлежащих этой иностранной организации или арендуемых ею складов;

– выполнением работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности, за исключением подготовительной и вспомогательной деятельности (ее особенности рассмотрены ниже).

Налоговый кодекс РФ не предусматривает возможности существования постоянного представительства физических лиц. Практически все соглашения об устранении двойного налогообложения при определении постоянного представительства говорят о постоянном представительстве *лица* с постоянным местопребыванием в одном из договаривающихся государств. Это означает, что такие нормы соглашений распространяются как на юридические, так и на физические лица{290}.

17.3.2. Отдельные формы постоянных представительств

Постоянные представительства можно разделить на *имущественные и субъектные*. К имущественным относятся все формы присутствия, которые возникают в результате наличия на территории другого государства постоянного места деятельности иностранной организации:

– филиалы иностранных компаний;

– представительства;
– различного рода офисы;
– строительные площадки;
– места добычи полезных ископаемых;
– прочие места осуществления деятельности.

К субъектным формам представительства относится деятельность зависимого агента (схема VII-11).

Строительная площадка. К одному из наиболее распространенных видов постоянного представительства относятся строительные площадки (а также сборочные и монтажные объекты). Строительная площадка, не будучи ни филиалом, ни представительством иностранного лица, образует тем не менее постоянное представительство и, соответственно, имеет особый налоговый статус.

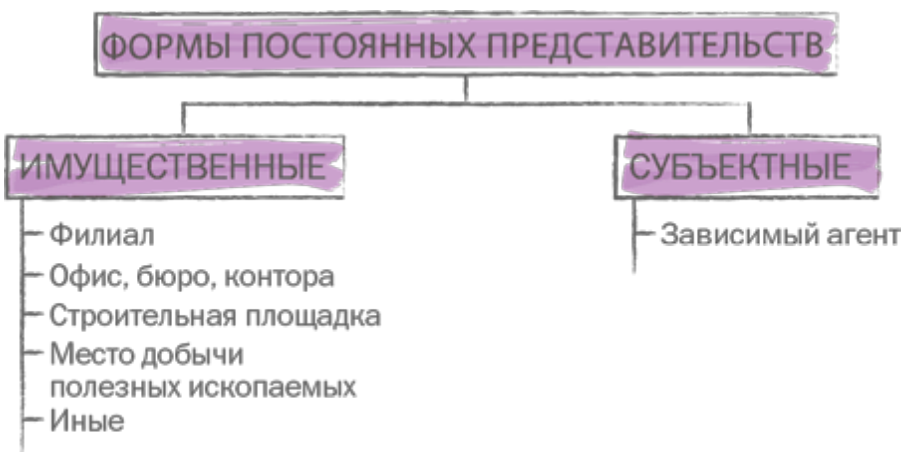


Схема VII-11

Согласно п. 1 ст. 308 НК РФ под строительной площадкой иностранной организации на территории Российской Федерации понимается:

– место строительства новых, а также реконструкции, технического перевооружения и (или) ремонта существующих объектов недвижимого имущества (за исключением воздушных и морских судов, судов внутреннего плавания и космических объектов);

– место строительства и (или) монтажа, ремонта, реконструкции и (или) технического перевооружения сооружений, в том числе плавучих и буровых установок, а также машин и оборудования, нормальное функционирование которых требует жесткого крепления на фундаменте или к

конструктивным элементам зданий, сооружений или плавучих сооружений.

Все действующие налоговые соглашения устанавливают, что строительные площадки, сборочные или монтажные объекты образуют постоянное представительство только в том случае, если они существуют дольше определенного времени.

> Строительная площадка образует постоянное представительство:
> • обычно – при превышении 12 месяцев;
> • по соглашению между Негерией и Великобританией – свыше 3 месяцев;
> • по соглашению между Италией и Арменией – свыше 36 месяцев;

При определении срока существования строительной площадки учитываются все виды производимых иностранной организацией на этой строительной площадке подготовительных, строительных и (или) монтажных работ (включая работы по созданию подъездных путей, коммуникаций, прокладки электрических кабелей, дренажа и других объектов инфраструктуры).

Деятельность генерального подрядчика, отвечающего и перед заказчиком, и перед субподрядчиками, наиболее длительна по времени и образует постоянное представительство с момента передачи площадки первому субподрядчику до момента подписания акта сдачи-приемки заказчиком по окончании работ последним субподрядчиком.

Если, например, срок выполнения работ, при котором строительная площадка не образует постоянного представительства, установлен двусторонним соглашением в 12 месяцев, а работы выполнены за 370 дней, то срок существования представительства будет при этом определен в 370 дней. Если в течение этого периода постоянное представительство получило прибыль, она подлежит обложению налогом в государстве местонахождения строительной площадки.

Зависимый агент. Если иностранное юридическое лицо вместо создания собственного места деятельности на территории другого государства организует там деятельность через резидента этого другого государства, то для решения о наличии постоянного представительства используются понятия *зависимого и независимого агента*.

Иностранное юридическое лицо не рассматривается как имеющее постоянное представительство в другом государстве

только потому, что ведет там свою коммерческую деятельность через брокера, комиссионера или другого независимого агента, если этот агент действует в рамках своей обычной коммерческой деятельности и получает вознаграждение за свои услуги{291}. *Агент будет считаться независимым* при соблюдении следующих условий:

– он должен действовать в качестве агента не только одного лица;

– он должен получать за свою деятельность вознаграждение;

– вознаграждение агента во всех случаях оказания агентских услуг должно быть более или менее одинаковым.

Независимость агента от принципала определяется диапазоном обязательств агента. Если коммерческая деятельность агента, выполняющего определенные функции для иностранного лица, регламентируется подробными инструкциями или целиком контролируется иностранным принципалом, то агент не может считаться независимым. Еще одним критерием независимости агента следует признать распределение предпринимательских рисков между ним и принципалом.

*Иностранное юридическое лицо рассматривается как имеющее постоянное представительство в другом государстве, если оно ведет предпринимательскую деятельность в этом государстве через***зависимого агента**, т. е. через организацию или физическое лицо, не являющееся независимым агентом, которое на основании договорных отношений с иностранным юридическим лицом:

– представляет его интересы в этом другом государстве;

– действует от его имени;

– имеет полномочия на заключение контрактов от имени данного иностранного юридического лица либо имеет полномочия оговаривать существенные условия контрактов;

– его деятельность не ограничивается видами деятельности, которые обычно по соглашениям не подпадают под понятие постоянного представительства{292}.

В некоторых случаях дополнительным условием признания агента зависимым будет не просто наличие полномочий на заключение контрактов, но и их регулярное использование. Например, согласно п. 5 ст. 5 Конвенции между Правительством РФ и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и прирост

стоимости имущества{293} зависимым агентом, т. е. лицом, образующим в Российской Федерации постоянное представительство в налоговых целях, признается лицо, которое:

– не является агентом с независимым статусом (брокером, комиссионером и т. п.);

– действует от имени и в интересах этого лица;

– имеет и обычно использует полномочия на заключение контрактов от имени этого лица.

В этом случае лицо, имеющее право подписания контрактов, но не использующее его либо использующее редко (поскольку законодательно не установлено, какая частота подписания необходима для того, чтобы полномочия стали «обычно используемыми»), не образует постоянного представительства британской компании в России.

Для того чтобы образовывать постоянное представительство в качестве зависимого агента, лицо должно одновременно соответствовать всем указанным критериям. В том случае, если один из них не соблюдается, например, если лицо не имеет полномочий заключать контракты (а имеет лишь право подписи контракта после того, как решение заключить контракт было принято советом директоров компании), такое лицо нельзя рассматривать как зависимого агента. Соответственно, деятельность иностранной компании не будет признана выполняемой через постоянное представительство.

Применение категории зависимого агента служит альтернативным тестом при определении постоянного представительства: если лицо образует постоянное представительство, поскольку по отношению к нему выполняются рассмотренные условия, то нет необходимости доказывать, что оно – зависимый агент.

17.3.3. Деятельность, не приводящая к образованию постоянного представительства

Существуют определенные виды деятельности иностранных юридических лиц, которые в соответствии с налоговыми соглашениями и национальным законодательством многих государств рассматриваются как исключение и не образуют постоянного представительства. Такие виды деятельности обычно относят к *подготовительной или вспомогательной деятельности*, при этом она проводится от имени, за счет и в пользу одного и того же иностранного лица. Кроме того, к таким видам деятельности обычно трудно отнести какой-либо

налогооблагаемый доход.

К подготовительным или вспомогательным видам деятельности относятся[294]:

– использование сооружений, содержание запаса товаров исключительно для хранения, демонстрации и (или) поставки товаров, принадлежащих иностранной организации, до начала такой поставки;

– содержание постоянного места деятельности исключительно для закупки товаров иностранной организацией;

– содержание постоянного места деятельности исключительно для сбора, обработки и (или) распространения информации, ведения бухгалтерского учета, маркетинга, рекламы или изучения рынка товаров (работ, услуг), реализуемых иностранной организацией, если такая деятельность не относится к основной (обычной) деятельности этой организации (т. е. если организация, например, не консалтинговая компания);

– содержание постоянного места деятельности исключительно для простого подписания контрактов от имени этой организации, если подписание контрактов происходит в соответствии с детальными письменными инструкциями иностранной организации;

– содержание постоянного места деятельности исключительно для проведения научных исследований и др.[295]

Дочерняя компания иностранного юридического лица, созданная в соответствии с законодательством Российской Федерации, *не рассматривается как постоянное представительство материнской компании* (несмотря на то, что ее деятельность проводится под руководством материнской компании), поскольку в целях налогообложения такая дочерняя компания – это независимый субъект и самостоятельный налогоплательщик. Однако при соблюдении ряда условий дочерняя компания может образовать постоянное представительство как зависимый агент.

Так, дочерняя компания будет постоянным представительством материнской, если она в силу договорных отношений представляет интересы материнской компании в Российской Федерации и имеет полномочия на заключение контрактов от ее имени, т. е. подпадает под категорию зависимого агента. То же относится и к деятельности сестринских компаний.

17.3.4. Постоянная (фиксированная) база

Если постоянное представительство может возникнуть только у иностранного лица, не являющегося физическим, то в отношении граждан, оказывающих профессиональные услуги или занятых другой деятельностью, не связанной с трудовыми отношениями, для налоговых целей используется институт постоянной (фиксированной) базы. Российское налоговое законодательство не знает такого института, но он широко применяется в налоговых соглашениях, в том числе и заключенных Российской Федерацией. Статья о независимых личных услугах (ст. 14) была исключена из последней редакции Типовой конвенции ОЭСР об избежании двойного налогообложения доходов и капитала. Объясняется это тем, что институт постоянной базы аналогичен институту постоянного представительства: доход, получаемый физическим лицом – резидентом одного договаривающегося государства от оказания профессиональных услуг{296} или другой деятельности, облагается налогом только в государстве его резидентства, за исключением ситуации, когда для ведения деятельности это лицо располагает регулярно доступной постоянной базой в другом договаривающемся государстве.

Если у такого физического лица имеется постоянная база в другом государстве, доход может облагаться налогом в этом другом государстве, но только в той части, которая относится к этой постоянной базе{297}.

Глава 18
Международное многократное налогообложение. Предотвращение уклонения от налогообложения

18.1. Причины возникновения многократного налогообложения

Между национальными правовыми системами в области налогообложения зачастую возникают конфликтные ситуации, связанные с многократным налогообложением. Такие ситуации обусловлены тем, что каждое государство по-своему решает вопрос о конструкции взаимосвязи таких элементов налогового обязательства, как субъект налогообложения и объект налогообложения.

Международное юридическое многократное (двойное и более) налогообложение можно определить как обложение сопоставимыми налогами в двух (и более) государствах одного и того же налогоплательщика в отношении одного и того же объекта за один и тот же период времени[298].

Оно может возникать в следующих случаях[299]:

– если по национальному законодательству нескольких государств налогоплательщик признается резидентом и, соответственно, имеет неограниченные налоговые обязанности перед каждым из этих государств в отношении одного и того же объекта налогообложения *(одновременная полная налоговая обязанность);*

– если у резидента одного государства возникает объект налогообложения на территории другого государства и оба государства взимают налог с этого объекта налогообложения;

– если несколько государств подвергают одно и то же лицо, не являющееся резидентом ни одного из них, налогообложению по объекту, который возникает у налогоплательщика в этих государствах *(одновременная ограниченная налоговая обязанность).*

Помимо юридического многократного налогообложения существует и **экономическое многократное налогообложение**. Это понятие означает обложение у разных лиц одной и той же налоговой базы сопоставимыми налогами. Типичный пример экономического многократного налогообложения – взимание

налога с распределенной части прибыли компаний. Первоначально налогом на прибыль облагается компания, затем налог уплачивают акционеры, получившие дивиденды.

Эта проблема лежит вне поля международного налогового права, решается она в рамках национального законодательства государств{300}.

18.2. Методы устранения многократного налогообложения

Меры устранения многократного налогообложения устанавливаются как в национальном законодательстве государств *(одностороннее устранение многократного налогообложения)*, так и в заключаемых ими международных соглашениях *(многостороннее устранение многократного налогообложения)*.

Национальное законодательство государств, как правило, провозглашает **принцип однократности налогообложения:** один и тот же объект может облагаться налогом одного вида только один раз за определенный законом период налогообложения. Этот принцип применим и к международному налогообложению.

Национальное законодательство предусматривает меры устранения юридического многократного налогообложения только для своих резидентов, т. е. на национальном уровне можно частично решить проблему многократного налогообложения только во второй и третьей ситуациях из перечисленных выше. Для этого используются методы освобождения (позитивный и негативный) и метод кредита (схема VII-12).

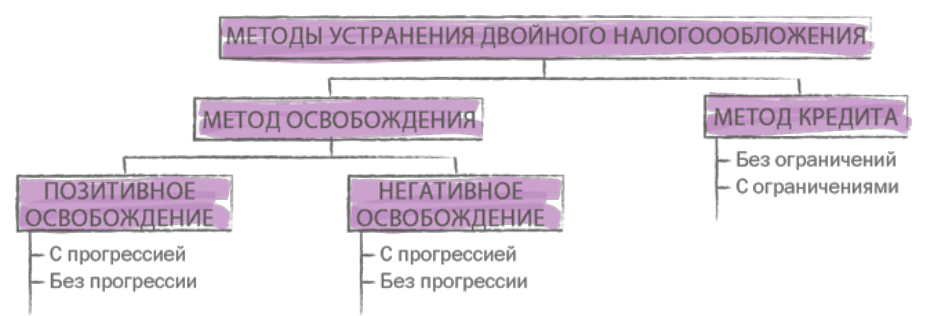


Схема VII-12

Позитивный метод освобождения считается основным и состоит в том, что из базы соответствующего резидентского

(смешанного) налога резиденту предоставляется право вычесть ту часть налоговой базы, которая возникла у него в связи с наличием объекта налогообложения за границей. Например, общая сумма прибыли, полученной резидентом страны, составила 100 единиц, из них 20 единиц прибыли он получил в результате деятельности в иностранном государстве и уплатил в этом государстве налог с полученной там прибыли. В соответствии с методом освобождения государство резидентства налогоплательщика взимает налог уже не со 100 единиц, а с 80.

Метод освобождения{301} может быть двух видов – без прогрессии и с прогрессией. Разница заключается в том, что при **освобождении с прогрессией** часть объекта налогообложения, которая возникла вне государства резидентства, не учитывается при исчислении налогооблагаемой базы, но учитывается при исчислении ставки налога. Освобождение с прогрессией применяется для налогов с прогрессивным методом обложения.

Пример расчета налога с использованием позитивного освобождения с прогрессией.

Установлены следующие ставки налога: до 100 единиц дохода – 10 %; свыше 100 единиц дохода – 20 %. Налогоплательщик заработал 150 единиц, из них 50 – за границей. Налогообложению в стране резидентства подлежат только 100 единиц.

Если бы доход облагался налогом полностью, то сумма налога составила бы 20 единиц [100 ед. × 10 % + 50 ед. × 20 %]. При этом средняя (фактическая) ставка равна 13,33 % = 20 ед.: 150 ед. × 100 %.

По этой средней ставке и будет исчислен налог: 100 ед. × 13,33 % = 13,33 ед.

Налог с использованием позитивного освобождения без прогрессии составил бы 10 ед. [(150 ед. – 50 ед.) × 10 %].

Некоторые государства для налога на прибыль (доходы) дополнительно устанавливают так называемый **метод негативного освобождения**{302}. Он заключается в том, что при определении налоговых обязательств налогоплательщика перед государством его резидентства учитываются убытки, понесенные им в иностранных государствах. Метод негативного освобождения также имеет две разновидности – без прогрессии и с прогрессией.

При **негативном освобождении без прогрессии** убытки, которые налогоплательщик понес вне государства своего резидентства, могут быть вычтены из налогооблагаемой базы. При **негативном освобождении с прогрессией** убытки, понесенные налогоплательщиком вне государства своего

резидентства, могут быть учтены при исчислении ставки налога.

А. Огли в качестве примера приводит дело, рассмотренное Административным Судом Австрии[303]: резидент Австрии имел недвижимое имущество в Германии и понес убытки в связи с его использованием. В соответствии с международным соглашением доходы от недвижимого имущества могли облагаться только в государстве его местонахождения, т. е. в Германии. Тем не менее в соответствии с национальным законодательством Австрии убытки, понесенные за границей, могли быть учтены при исчислении ставки налога на другие доходы. Административный Суд признал за налогоплательщиком такое право.

Пример расчета налога с использованием негативного освобождения с прогрессией.

Установлены следующие ставки налога: до 100 единиц дохода – 10 %; свыше 100 единиц дохода – 20 %.

Налогоплательщик получил доход 150 единиц от деятельности в стране своего резидентства, а от деятельности за границей понес убыток 30 единиц.

Определим среднюю ставку налога (с учетом убытка).

Условный доход: [150 ед. – 30 ед. = 120 ед.].

Налог с условного дохода: [100 ед. × 10 % + 20 ед. × 20 % = 14 ед.].

Средняя ставка: [14 ед.: 120 ед. × 100 % = 11,66 %].

Фактический доход, полученный в стране резидентства, будет облагаться налогом по средней расчетной ставке:

150 ед. × 11,66 % = 17,49 ед.

Налог без учета освобождения составил бы 20 ед. [100 ед. × 10 % + 50 ед. × 20 %].

Налог с учетом негативного освобождения без прогрессии составил бы 14 ед. [100 ед. × 10 % + 20 ед. × 20 %].

Очевидно, что методы и позитивного, и негативного освобождения без прогрессии более выгодны для налогоплательщиков, чем методы освобождения с прогрессией.

Законодательство некоторых государств предусматривает так называемый глобальный метод освобождения (overall method) [304]. Его суть состоит в том, что резидент может вычесть убытки, понесенные в одном государстве своего нерезидентства, из прибыли, полученной в другом государстве нерезидентства, для определения своей «иностранной» прибыли.

Суть **метода кредита** состоит в том, что в государстве резидентства налогоплательщика для определения налогооблагаемой базы учитываются все части объекта налогообложения, возникшие как в государстве резидентства, так и вне его. Затем из налогового оклада, исчисленного со всего

объекта налогообложения, вычитается сумма налога, уплаченная за границей. При этом размер засчитываемой суммы не может превышать суммы налогового оклада с части объекта налогообложения, подлежащей уплате в государстве резидентства по соответствующему объекту налогообложения, возникшему за границей.

Таким образом, **разница между методами устранения многократного налогообложения состоит в том, что метод освобождения применяется к объекту налогообложения, а метод кредита – к налоговому окладу.**

Национальное законодательство России предусматривает метод кредита для устранения многократного налогообложения прибыли юридических лиц. При этом используется разновидность метода кредита – кредит с ограничением.

Согласно п. 3 ст. 311 НК РФ суммы налога, выплаченные российской организацией в соответствии с законодательством иностранных государств, засчитываются при уплате этой организацией налога в Российской Федерации. При этом размер засчитываемых сумм налогов, выплаченных за пределами Российской Федерации, не может превышать сумму налога, подлежащего уплате этой организацией в Российской Федерации.

Пример исчисления налога с использованием метода кредита с ограничением.

Российская организация получила прибыль от деятельности в РФ 100 млн руб., а от деятельности за границей – 50 млн руб. Иностранное государство удержало налог в размере 20 млн руб.

Валовая прибыль составила 150 млн руб., налог – 30 млн руб. (150 млн. руб. × 20 %). Из этой суммы может быть вычтен налог, уплаченный за границей, но только в определенной части.

Рассчитаем эту часть. По законодательству РФ налог с прибыли, полученной организацией за границей, составляет 10 млн руб. (50 млн руб. × 20 %), соответственно, зачет будет предоставлен в пределах указанной суммы.

Таким образом, организация должна заплатить в бюджет РФ 20 млн руб. (30 млн руб. – 10 млн руб.). Общая сумма уплаченных организацией налогов составила 40 млн руб., а эффективная ставка налогообложения – 40 %.

Советуем прочитать

Фокин А.В. Международное налогообложение пассивных доходов (процентов, дивидендов, роялти): американский опыт. – М.: Волтерс Клувер, 2009. – 216 с.

Тем, кто собирается работать в области международного налогообложения, необходимо обратиться к источникам, детально исследующим узловые проблемы. Тема налогообложения пассивных доходов – одна из самых актуальных в практической деятельности международных компаний.

В отличие от национального законодательства **международные соглашения направлены на устранение многократного налогообложения во всех трех указанных выше ситуациях**. Обобщение содержания налоговых соглашений позволяет сделать вывод, что этой цели служат три института:

– институт резидентства;

– институт ограничения налоговой юрисдикции государств;

– институт методов устранения многократного налогообложения.

С помощью института резидентства договаривающиеся государства решают проблему одновременной полной налоговой обязанности лица, когда национальные законодательства нескольких государств признают налогоплательщика резидентом и соответственно он несет неограниченную налоговую ответственность перед каждым из них.

В соглашениях устанавливаются критерии, в соответствии с которыми лицо признается резидентом только одного из договаривающихся государств.

Институт ограничения налоговой юрисдикции государств представляет собой совокупность коллизионных норм, которые полностью или частично отсылают решение определенных вопросов к законодательству одного из договаривающихся государств. Этот институт в основном служит для решения второй ситуации из перечисленных выше (когда у резидента

одного государства возникает объект налогообложения на территории другого государства и оба государства взимают налог с этого объекта налогообложения).

Обобщение содержания соглашений позволяет в упрощенном виде представить систему налогообложения в таблице 18.1.

ШЕДУЛА	ГОСУДАРСТВО РЕЗИДЕНТСТВА	ИНОСТРАННОЕ ГОСУДАРСТВО
Для всех категорий налогоплательщиков:		
Прибыль (доходы) от международных перевозок	+	—
Дивиденды	+	+
Проценты	+	—
Роялти (доходы от использования интеллектуальной собственности)	+	—
Доходы от отчуждения и использования имущества:		
движимого	+	—
недвижимого	—	+
транспортных средств, используемых в международных перевозках	+	—
Имущество:		
движимое имущество	+	—
недвижимое имущество	—	+
транспортные средства, используемые в международных перевозках	+	—
Для юридических лиц и некоторых коллективных субъектов:		
Прибыль от коммерческой (предпринимательской) деятельности:		
через постоянное представительство	+	+
не через постоянное представительство	+	—
Для физических лиц:		
Доходы от независимых личных услуг	+	—
Доходы от работы по найму	+	—
Доходы артистов и спортсменов	+	+
Доходы директоров	+	+
Доходы от государственной службы	—	+
Доходы в виде пенсий	—	+
Другие виды доходов	+	—

Таблица 18.1. Распространение налоговой юрисдикции государств на доходы различных видов

Как видно из таблицы, налоговая юрисдикция государств ограничивается по шедулярной системе, которая предполагает выделение определенных частей одного и того же объекта налогообложения и установление разных правил их налогообложения.

Важное правило соглашений состоит в том, что перечень объектов налогообложения, которые могут облагаться государством нерезидентства налогоплательщика, исчерпывающий. Это правило обычно содержится в статье «Другие доходы», которая устанавливает, что доходы резидента, не упомянутые в иных статьях соглашения, подлежат налогообложению только в государстве его резидентства.

Одна из наиболее важных шедул для компаний-нерезидентов – прибыль от коммерческой (предпринимательской) деятельности. Международные соглашения устанавливают принципиальное правило, что *прибыль компании от коммерческой деятельности в государстве нерезидентства может подлежать в нем налогообложению только в случае, если эта деятельность ведется через постоянное представительство компании в этом государстве.*

Изложенное правило налоговых соглашений фактически вводит формальный признак определения территориальной характеристики активных доходов компаний-нерезидентов. Этот формальный признак – наличие или отсутствие постоянного представительства (если компания получает активные доходы через постоянное представительство в государстве, то объект налогообложения возникает на территории этого государства).

Особого внимания заслуживают шедулы, связанные с международными перевозками (сообщением). По налоговому праву международная перевозка – это любая перевозка исключительно между пунктами, расположенными на территории разных государств. С точки зрения национального законодательства деятельность нерезидента по международной перевозке, как правило, квалифицируется как деятельность через постоянное представительство. Международные же соглашения устанавливают специальное регулирование. Причем необходимо учитывать, что налогообложение этого вида деятельности регулируется тремя типами международных соглашений:

– общими соглашениями об избежании двойного налогообложения;

– общими соглашениями в области того или иного вида международных перевозок (например, Соглашение СССР и Франции от 20 апреля 1973 г. о международном автомобильном сообщении{305});

– специальными соглашениями по устранению двойного налогообложения международных перевозок определенным видом транспорта (например, Соглашение СССР с Ирландией от 17 декабря 1986 г. об устранении двойного налогообложения авиатранспортных предприятий и их служащих{306}).

Как правило, объекты налогообложения, возникающие в связи с международными перевозками (прибыль транспортных предприятий, доходы их работников, прибыль при отчуждении транспортных средств, транспортные средства как имущество), подлежат налогообложению в государстве резидентства транспортного предприятия. Однако некоторые соглашения

устанавливают в качестве облагающего не государство резидентства транспортного предприятия, а государство, в котором оно национальное лицо{307}, или государство, в котором расположен его фактический руководящий орган{308}.

К сожалению, отдельной шедулы, устанавливающей правила распределения налоговой юрисдикции между государствами при осуществлении трансграничной и интернет-торговле или оказании телекоммуникационных услуг, не существует. Согласно комментариям к ст. 5 Типовой конвенции ОЭСР, странам – участницам организации рекомендуется считать место нахождения компьютерного сервера постоянным представительством иностранной компании. По этому пути идет правоприменительная практика некоторых государств.

Так, налоговые органы Италии полагают, что в определенных условиях сервер может образовывать постоянное представительство. Такими условиями являются:

– сервер находится в распоряжении (в собственности, в аренде или на других основаниях) компании-нерезидента;

– он располагается в одном и том же месте в течение продолжительного времени;

– нерезидент ведет с его помощью предпринимательскую деятельность{309}.

По нашему мнению, такой подход нереализуем с практической точки зрения, так как сопряжен со значительными трудностями при проведении налогового контроля. В этой связи представляется справедливой точка зрения О. Коннова{310}, который полагает, что в ситуации электронной торговли и телекоммуникаций надо использовать тот же принцип, который применяется для международных перевозок: институт постоянного представительства на них не распространяется в виду их мобильности, доходы, полученные от подобных видов деятельности подлежат налогообложению только в стране резидентства лица.

Методы устранения многократного налогообложения на международном уровне в целом совпадают с рассмотренными ранее методами национального законодательства. Типовая конвенция ОЭСР предлагает странам-участницам выбор между методом освобождения *(exemption method)* и методом кредита *(credit method)* (ст. 23А и 23Б Типовой конвенции).

18.3. Налоговая конкуренция стран. Недопущение уклонения от налогообложения

Глобализация современной экономики, расширение международных хозяйственных связей, участие в многосторонних операциях все большего числа стран приводят к необходимости постоянного внесения изменений в налоговые системы государств.

Различия налоговых систем государств влияют на внешнюю конкурентоспособность любой страны, в том числе и России. Если исключить объективные факторы (например, географический), то показатель внешней конкурентоспособности страны определяется способностью ее экономики производить поступающие в международный оборот товары и услуги (при условии соответствующего их качества и соответствия общепринятым стандартам) с меньшими издержками, чем другие страны.

На стоимость всех факторов производства оказывает влияние и налоговая политика – при этом тем большее, чем больше величина налогового бремени в стране. Изменяя свою налоговую политику и условия налогообложения, страны конкурируют между собой в борьбе за место производимых ими товаров (работ, услуг) на мировом рынке. Очевидно, что при прочих равных условиях страна с меньшим налоговым бременем получает преимущество, поскольку ее экономические субъекты могут поставлять свою продукцию, оказывать услуги на мировом рынке по более низким ценам, чем конкуренты.

По многим видам товаров и услуг конкуренция на мировых рынках настолько усилилась, что простого понижения налоговых ставок уже недостаточно, и страны-экспортеры начинают применять так называемое негативное налогообложение (в форме выплаты целевых экспортных субсидий) и прямое поощрение экспорта капитала, способствующее закреплению своих производителей на важнейших мировых товарных рынках и рынках услуг.

Проблема осложняется возникающим при совершении международных сделок двойным налогообложением. Экономическая нецелесообразность двойного налогообложения в современных условиях совершенно очевидна: оно препятствует движению капиталов из одной страны в другую, что не соответствует общим тенденциям глобализации международных экономических отношений. В результате капиталы вливаются в те юрисдикции, где при прочих равных условиях условия налогообложения оптимальны для налогоплательщика.

Унификация общих принципов и условий налогообложения позволяет бороться с недобросовестной налоговой конкуренцией стран. Выражается такая конкуренция, как правило, в следующем:

– в стране не устанавливается налог на определенный объект

налогообложения (например, доход) либо ставка такого налога номинальна;

– лица, определенным образом связанные с этим государством (например, компании-резиденты по признаку местонахождения руководящего органа), получают дополнительные протекционистские льготы;

– для получения льгот требуется лишь формальное, а не реальное экономическое присутствие компании в стране;

– налогооблагаемый доход исчисляется в соответствии с принципами, отличными от международно признанных;

– устанавливаются определенные ограничения на обмен информацией (повышенные требования к банковской тайне и т. п.).

Налоги, взимаемые таким образом, следует считать искажающими, т. е., воздействуя на участников хозяйственного оборота, они побуждают их принимать решения, отличающиеся по своей эффективности от решений, принятых при прочих равных условиях. Взимание таких налогов характерно в первую очередь для офшорных зон, однако есть подобные налоговые режимы и в неофшорных юрисдикциях (Нидерланды, Португалия).

По разным оценкам, количество *низконалоговых (офшорных) стран и территорий* в мире составляет от 69 до 100. В Российской Федерации список офшорных юрисдикций утвержден официально, в него входит 42 юрисдикции{311}.

Единого определения понятия «офшорная юрисдикция» в мире не существует, различные международные организации используют разные термины для обозначения одного и того же явления. Так, в практике МВФ используется термин «*offshore financial centres*» *(«офшорные финансовые центры»)*, в практике ОЭСР – «*tax havens*» *(«налоговые гавани»)*.

В настоящее время наличие и деятельность офшорных юрисдикций вызывают большую озабоченность международных организаций (МВФ, ОЭСР, ФАТФ) и национальных правительств, в первую очередь ввиду недобросовестной налоговой конкуренции и вывода капиталов из стран их происхождения.

Термины для обозначения низконалоговых юрисдикций:

- LOW-TAX COUNTRIES
- TAX HAVENS
- OFFSHORE FINANCIAL CENTERS (OFC)
- OFFSHORE COUNTRIES

• FINANCIAL CONFIDENTIALITY HAVENS
• OFFSHORE ZONES
• OFFSHORE TERRITORIES
• ETC

Офшорную юрисдикцию*можно определить как***государство или часть территории государства, в котором установлен нулевой или крайне низкий уровень налогообложения юридических и иных лиц, ведущих деятельность за пределами государства или его территории**.

Отличительные черты правового регулирования деятельности офшорных компаний:

– конфиденциальность (гарантия банковской и корпоративной тайны);

– освобождение от налогообложения либо крайне низкий его уровень;

– запрет на деятельность в стране офшорной регистрации;

– освобождение от необходимости составления финансовой отчетности либо упрощенный порядок ее ведения и предоставления заинтересованным лицам и органам;

– освобождение от аудита финансовой отчетности.

Еще одна форма уклонения от налогообложения, обычно применяемая транснациональными компаниями, – это **трансфертное ценообразование** методом управления ценами на внутригрупповые сделки для снижения налогового бремени компании в целом. На международном уровне основным документом, разъясняющим принципы и методы трансфертного ценообразования, признано Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию для международных компаний и налоговых администраций 2010 г.{312}

Трансфертные цены – это цены, по которым лицо продает товары, имущественные права, оказывает услуги (выполняет работы) взаимозависимым лицам.

Согласно ст. 9 Типовой конвенции ОЭСР **лица считаются взаимозависимыми**, если:

– лицо{313} одного договаривающегося государства прямо или косвенно участвует в управлении, контроле или капитале лица другого договаривающегося государства или

– одни и те же лица участвуют прямо или косвенно в управлении, контроле или капитале лица одного договаривающегося государства и лица другого договаривающегося государства.

Соответственно, если коммерческие, финансовые и иные условия сделок между этими лицами отличаются от условий, на которых были бы заключены сделки между независимыми лицами, то налогообложению подлежит любая прибыль, которая должна была быть получена любым из этих лиц в таких независимых условиях. Здесь сформулирован основной принцип налогового контроля за трансфертными ценами – *принцип «вытянутой руки» («arm's length principle»)*, при несоблюдении которого (т. е. в случае признания цены сделки нерыночной) налоговые органы имеют право доначисления прибыли одной или обеим сторонам сделки.

Аналогичные сделки, совершенные в независимых условиях, называются *сопоставимыми*. Поиск сопоставимых сделок зачастую крайне затруднителен из-за отсутствия полностью аналогичных условий деятельности, и требует высокой профессиональной подготовки как от налогоплательщика, так и от налогового органа.

При определении сопоставимости условий сделок учитываются характеристики рынков товаров (работ, услуг), на которых совершаются эти сделки, а при определении сопоставимости рынков – такие факторы, как география рынка и его величина; конкуренция на рынке однородных товаров (работ, услуг); спрос и предложение на рынке; государственное регулирование рынка и пр.

Для анализа трансфертных цен используются следующие методы:

– **Метод сопоставимых рыночных цен.** Предполагает сравнение цены товара/услуги в контролируемой сделке с ценой товара/услуги в сопоставимой сделке, заключенной в рыночных условиях. Признан основным методом определения соответствия цены товара (работ, услуг) в контролируемой сделке рыночному интервалу цен.

– **Метод цены последующей перепродажи** используется как метод определения соответствия цены в анализируемой сделке рыночной цене на основании сопоставления валовой рентабельности, полученной лицом, совершившим анализируемую сделку, при последующей перепродаже им товара, приобретенного им по анализируемой сделке, с рыночным интервалом валовой рентабельности. Метод приоритетен в случаях, когда товар приобретается в рамках анализируемой сделки и перепродается без переработки невзаимозависимым лицам.

– **Затратный метод**, при котором сопоставляется валовая рентабельность затрат лица – стороны анализируемой сделки, с

рыночным интервалом валовой рентабельности затрат в сопоставимых сделках.

– **Метод сопоставимой рентабельности** заключается в сопоставлении операционной рентабельности (отношение прибыли к продажам, расходам или активам), сложившейся у лица – стороны анализируемой сделки, с рыночным интервалом операционной рентабельности в сопоставимых сделках. Может использоваться, например, в случае невозможности сделать вывод относительно наличия необходимой степени сопоставимости коммерческих и (или) финансовых условий сопоставляемых сделок и использовать названные выше методы.

– **Метод распределения прибыли**. При использовании этого метода определяется общий размер прибыли, подлежащий распределению по контролируемой сделке, после чего указанная прибыль распределяется между взаимозависимыми лицами пропорционально экономически обоснованной базе распределения, которая применялась бы при заключении сделки на рыночных условиях.

Если по результатам контроля цен по сделкам между взаимозависимыми лицами налоговый орган придет к выводу, что цены таких сделок не соответствуют рыночным интервалам цен, он доначисляет налог исходя из рыночной цены сделки, что служит эффективным механизмом борьбы с уклонением от налогообложения в юрисдикциях, не относящихся к низконалоговым.

Контрольные тесты

Выберите правильный или наиболее полный ответ {314}**.**

1. В территориальных налогах иностранным элементом может быть:

а) только объект налогообложения;

б) только субъект налогообложения;

в) только предмет налогообложения.

2. Международное налоговое право объединяет нормы:

а) внутригосударственного и международного права;

б) различных отраслей международного права;

в) различных подотраслей международного права.

3. Коллизионные нормы международного налогового права содержатся:

а) в национальном налоговом законодательстве;

б) в национальном налоговом законодательстве и в международных налоговых соглашениях;

в) в международных налоговых соглашениях.

4. Международное налоговое соглашение вступает в силу для Российской Федерации:

а) с момента вступления в силу закона о ратификации соглашения;

б) с момента обмена ратификационными грамотами;

в) в порядке и в сроки, предусмотренные соглашением.

5. Если международное налоговое соглашение противоречит Конституции РФ, применению подлежит:

а) Конституция РФ;

б) международное соглашение.

6. Принцип «lex specialis» в международном налоговом праве означает, что:

а) позднее принятый национальный налоговый закон имеет большую юридическую силу, чем международный договор;

б) международное налоговое соглашение имеет бóльшую юридическую силу по сравнению с позднее принятым национальным налоговым законом.

7. Заключение международного договора:

а) ограничивает конституционные права законодательной власти договаривающегося государства;

б) не ограничивает таких прав.

8. Налоговая юрисдикция государства в отношении резидентов действует:

а) только в пределах территории государства;

б) как в пределах территории государства, так и за ее пределами.

9. Доходы, получаемые в одном государстве резидентом другого государства, подлежат налогообложению в первом государстве в случае, если они:

а) получены из источников в первом государстве;

б) получены через расположенное в первом государстве постоянное представительство;

в) в обоих случаях.

10. Формальные требования (например, регистрация):

а) имеют значение для возникновения постоянного представительства;

б) не имеют такого значения.

11. Постоянное представительство иностранного лица в России возникает при условии:

а) существования места деятельности этого лица в России;

б) постоянства деятельности в России;

в) ведения предпринимательской деятельности через постоянное представительство;

г) при соблюдении условий а) и б);

д) при соблюдении условий а), б) и в).

12. Строительная площадка образует постоянное представительство иностранного юридического лица в России:

а) с момента начала работ (при отсутствии соглашения);

б) по истечении 12 месяцев с момента начала работ;

в) в зависимости от положений международного соглашения;

г) в случаях а) и в).

13. Если иностранное юридическое лицо действует в другом государстве через брокера, комиссионера или другого независимого агента, это лицо рассматривается как:

а) имеющее постоянное представительство в этом другом государстве;

б) не имеющее постоянного представительства.

14. Лицо признается зависимым агентом другого лица:

а) если оно не имеет независимого статуса;

б) действует от имени и в интересах принципала;

в) имеет и обычно использует полномочия на заключение контрактов от имени принципала;

г) если одновременно выполняются условия а), б) и в).

15. Российское дочернее общество иностранного юридического лица образует постоянное представительство этого лица в Российской Федерации:

а) да;

б) нет;

в) это зависит от функций и полномочий дочернего общества.

Список рекомендованной литературы

1. Дернберг Р. Международное налогообложение. – М., 1997.

2. Кашин В.А. Международные налоговые соглашения. – М., 1983.

3. Кашин В.А. Методы устранения двойного налогообложения и их значение для защиты интересов России // Финансы. 1997. № 5.

4. Кашин В.А. Налоговые соглашения России. – М., 1998.

5. Коннов О.Ю. Институт постоянного представительства в налоговом праве: Учеб. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2002.

6. Костюнина Г.М., Баронов В.И., Буглай В.В. и др. Офшорный бизнес во внешнеэкономической деятельности. – М., 2014.

7. Кучеров И.И. Международное налоговое право. – М., 2007.

8. Погорлецкий А.И. Международное налогообложение. – СПб., 2006.

9. Полежарова Л.В. Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации. – М., 2014.

10. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. – М., 2001.

11. Фокин А.В. Международное налогообложение пассивных доходов (процентов, дивидендов, роялти). Американский опыт. – М., 2009.

12. Шахмаметьев А.А. Международное налоговое право. – М., 2014.

Раздел VIII. Ответственность за нарушения налогового законодательства

Глава 19
Основания, виды и принципы ответственности за нарушения налогового законодательства

19.1. Понятие и виды юридической ответственности за нарушения налогового законодательства в системе мер государственного принуждения

Выполнение конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы обеспечивается мерами государственного принуждения. Такие меры могут быть предупредительными, пресекательными, правовосстановительными, карательными и обеспечивающими производство по делам о нарушениях законодательства, за которые применяются меры наказаний по видам юридической ответственности.

«Лишите торговлю свободы, обложите ее произвольными налогами, и скоро вы совершенно задушите ее, либо превратите всех подданных в нарушителей законов; вы будете вынуждены сдерживать их столь дорогостоящими средствами, что они поглотят доходы, на которые рассчитывала ваша жадность…»

(Поль Анри Дитрих Гольбах, 1723–1789, французский философ, идеолог революционной буржуазии. Из книги «Естественная политика, или беседы об истинных принципах управления (1773))

Меры государственного принуждения

Предупредительные меры направлены на предотвращение путем профилактики нарушений законодательства о налогах и сборах при наличии налоговых рисков{315}. Традиционно к таким мерам относят предоставление (раскрытие) налоговым органам непосредственно либо через налоговых агентов информации, связанной с рисками уклонения от уплаты налогов и необходимой для проведения мероприятий налогового контроля. Речь идет о сообщениях об открытии и закрытии счетов, об участии в других организациях, о создании, изменении и прекращении деятельности обособленных подразделений на территории РФ{316}, об уведомлениях о контролируемых сделках{317} и о контролируемых иностранных компаниях{318}, а

также о раскрытии перед российским налоговым агентом информации о фактических бенефициарах по ценным бумагам иностранных эмитентов{319}.

Пресекательные меры (приостановление операций по счетам организаций и индивидуальных предпринимателей при непредставлении ими налоговой декларации в течение 10 дней при окончании установленного срока, арест имущества организации для обеспечения исполнения решения о взыскании налога, пени и штрафа при налоговой задолженности) и **правовосстановительные меры** (пеня) обеспечивают исполнение налогоплательщиком его обязанностей уплаты налогов, а также возмещение ущерба от их несвоевременной и неполной уплаты.

К мерам государственного принуждения относится и взыскание недоимки и пеней (**правовосстановительные меры**), а также связанные с таким взысканием приостановление операций по счетам, арест имущества и запрет на отчуждение имущества, которые одновременно применяются **и как пресекательные меры, и как меры обеспечения производства по делам о нарушениях налогового законодательства**. В Постановлении от 17 декабря 1996 г. № 20-П Конституционный Суд РФ отметил, что «неуплата налога в срок должна быть компенсирована погашением задолженности по налоговому обязательству, полным возмещением ущерба, понесенного государством в результате несвоевременного внесения налога. Поэтому к сумме собственно не внесенного в срок налога (недоимки) законодатель вправе добавить дополнительный платеж – пеню или компенсацию потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога»{320}.

Взыскание недоимки и пени не признается наказанием за налоговое правонарушение. Для пеней это утверждение справедливо при условии, что их размер установлен не произвольно, а соответствует реальным потерям бюджета, не получившего платеж вовремя. В случае с налогами правильно определять размер пеней, ориентируясь на обесценение денег в результате инфляции. Могут быть учтены и иные обстоятельства, например то, что государство из-за недополучения налогов вынуждено прибегать к заимствованиям и уплачивать проценты по займам.

«Если вы нарушаете правила, вас штрафуют, если вы соблюдаете правила, вас облагают налогом».

(Лоренс Питер, 1919–1990, канадско-американский педагог и литератор)

Если размер пеней установлен произвольно, то они теряют исключительно компенсационное значение и приобретают вид санкций.

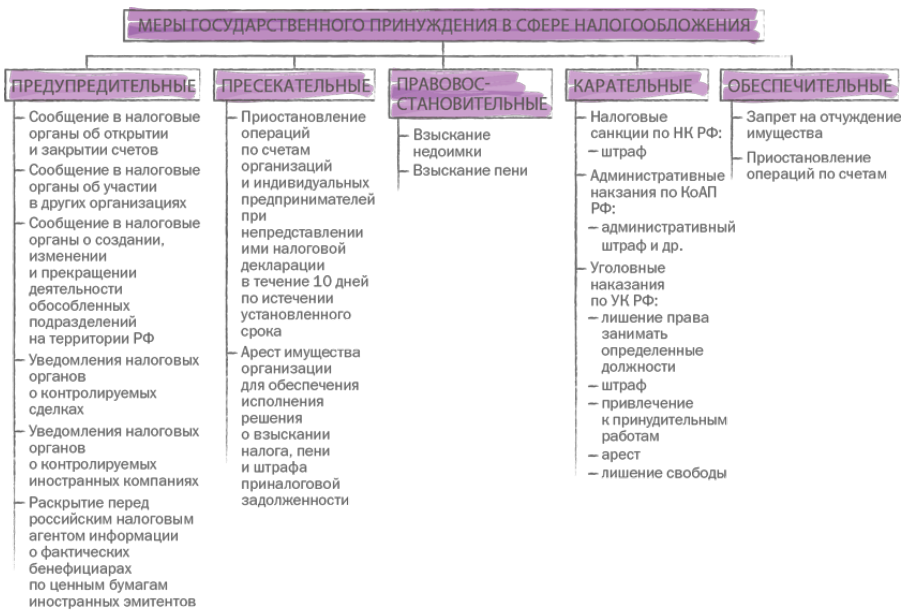

МЕРЫ ГОСУДАРСТВЕННОГО ПРИНУЖДЕНИЯ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
ПРЕДУПРЕДИТЕЛЬНЫЕ
Сообщение в налоговые органы об открытии и закрытии счетов
Сообщение в налоговые органы об участии в других организациях
Сообщение в налоговые органы о создании, изменении и прекращении деятельности обособленных подразделений на территории РФ
Уведомления налоговых органов о контролируемых сделках
Уведомления налоговых органов о контролируемых иностранных компаниях
Раскрытие перед российским налоговым агентом информации о фактических бенефициарах по ценным бумагам иностранных эмитентов
ПРЕСЕКАТЕЛЬНЫЕ
Приостановление операций по счетам организаций и индивидуальных предпринимателей при непредставлении ими налоговой декларации в течение 10 дней по истечении установленного срока
Арест имущества организации для обеспечения исполнения решения о взыскании налога, пени и штрафа приналоговой задолженности
ПРАВОВОС-СТАНОВИТЕЛЬНЫЕ
Взыскание недоимки
Взыскание пени
КАРАТЕЛЬНЫЕ
Налоговые санкции по НК РФ:
штраф
Административные наказания по КоАП РФ:
административный штраф и др.
Уголовные наказания по УК РФ:
лишение права занимать определенные должности
штраф
привлечение к принудительным работам
арест
лишение свободы
ОБЕСПЕЧИТЕЛЬНЫЕ
Запрет на отчуждение имущества
Приостановление операций по счетам

Схема VIII-1

В противоположность правовосстановительным **карательные меры** принуждения возлагают на нарушителей налогового законодательства дополнительные выплаты в качестве наказания. Наказание за налоговое правонарушение может быть выражено не только в наложении дополнительных выплат (штрафов), но и в применении иных мер воздействия. За общественно опасные противоправные деяния, образующие состав преступления, установлены уголовные наказания в виде лишения права занимать определенные должности, привлечения к принудительным работам, лишения свободы и др.

> Юридическая ответственность за нарушения налогового законодательства – это комплекс принудительных карательных мер воздействия, применяемых к нарушителям в качестве наказания в установленных законодательством случаях и порядке.

Юридическая ответственность за нарушения налогового законодательства – это комплекс принудительных карательных мер воздействия, применяемых к нарушителям в качестве наказания в установленных законодательством случаях и

порядке.

Применение юридической ответственности за нарушения налогового законодательства в установленных законодательством случаях означает, что для наступления юридической ответственности необходимы правовые и фактические основания, а именно состав правонарушения либо преступления, за совершение которого в законодательстве предусмотрена карательная санкция, т. е. наказание.

Меры юридической ответственности за нарушения налогового законодательства применяются в порядке юрисдикционного производства по делам об административных правонарушениях законодательства о налогах и сборах по Налоговому кодексу РФ и по Кодексу об административных правонарушениях РФ, а также в рамках уголовного процесса по уголовным делам, связанным с налоговыми преступлениями.

Виды юридической ответственности

Ответственность за нарушения налогового законодательства – совокупность различных видов юридической ответственности. Правовая наука и практика традиционно выделяют следующие виды юридической ответственности: имущественную (гражданско-правовую), дисциплинарную, материальную, административную и уголовную.

Имущественная (гражданско-правовая) ответственность характерна для отношений юридически равных сторон. Налоговые отношения имеют государственно-властный характер: сторона, представляющая государство, вправе давать указания, обязательные для другой стороны. Юридическая ответственность, связанная с применением имущественных санкций, при неравенстве субъектов отношений не является имущественной (гражданско-правовой) ответственностью.

> Ответственность за нарушения налогового законодательства – совокупность различных видов юридической ответственности.

Государственный орган, причинивший своими незаконными действиями ущерб интересам лица, обязан возместить убытки. В такой ситуации отсутствуют властеотношения, поэтому возмещение убытков регулируется гражданским правом и реализуется в рамках обязательственных правоотношений из причинения вреда.

Меры имущественной (гражданско-правовой)

ответственности не направлены непосредственно на обеспечение соблюдения налогового законодательства, но косвенно влияют на законность в сфере налогообложения{321}.

Меры *дисциплинарной ответственности* применяются за нарушения трудовой и служебной дисциплины. Они установлены Трудовым кодексом Российской Федерации для должностных лиц налоговых органов – государственных служащих, – в Федеральном законе от 27 июля 2004 г. № 79-ФЗ «О государственной гражданской службе Российской Федерации» (с последующими изменениями и дополнениями).

Советуем прочитать

Хаменушко И.В. Русский мытарь – о невыносимой легкости налогового бремени. – М.: Статут, 2009. – 208 с. – (Библиотека журнала «Налоговед»).

Сборник иронически-насмешливых рассказов о налогах. Лаконично и точно автор – известный налоговый адвокат, ученый и преподаватель – говорит о тех случаях, когда налогоплательщику остается только смеяться. Стонать и плакать от налогового бремени он уже не может…

Если работником при ненадлежащем исполнении трудовых обязанностей, а служащим – служебных обязанностей причинен ущерб организации, с которой он состоит в трудовых отношениях либо органу, в котором он проходит службу, то он несет материальную ответственность за этот ущерб.

Применение *мер дисциплинарной и материальной ответственности* может быть связано с нарушением налогового законодательства, но также не имеет непосредственной целью обеспечение соблюдения этого законодательства. Так, если

главный бухгалтер организации нарушил законодательство о налогообложении и сборах, то на него постановлением судьи может быть наложен административный штраф в случаях, предусмотренных ст. 15.3–15.9, 15.11 КоАП РФ (ч. 1 ст. 23.1 КоАП РФ). Одновременно руководитель предприятия может принять решение о применении к бухгалтеру мер дисциплинарной ответственности (объявить замечание, выговор, уволить по соответствующим основаниям) и материальной ответственности в виде возмещения ущерба, причиненного им в рамках трудовых отношений. Дисциплинарную и материальную ответственность бухгалтер несет перед организацией, потерпевшей ущерб в результате уплаты штрафа, пеней. Эти отношения лишь косвенно связаны с налоговыми и не регулируются налоговым правом.

За нарушения налогового законодательства в зависимости от общественной опасности противоправного деяния, которая определяет его вид и тяжесть, могут применяться только *меры административной или уголовной ответственности.*

Некоторые авторы выделяют налоговую ответственность как самостоятельный вид ответственности наряду с гражданско-правовой (имущественной), дисциплинарной, материальной, административной и уголовной. Однако для этого нет оснований. О налоговой ответственности можно говорить только как о комплексном институте, объединяющем нормы различных отраслей права, направленные на защиту налоговых правоотношений.

> О налоговой ответственности можно говорить только как о комплексном институте, объединяющем нормы различных отраслей права.

Причина взглядов на налоговую ответственность как самостоятельный вид ответственности – терминологические неточности законодателя.

Например, ст. 10 НК РФ сформулирована таким образом, что позволяет сделать ошибочный вывод о противопоставлении налоговой ответственности административной и уголовной ответственности. Однако в этой статье речь идет не о видах ответственности, а о порядке производства по делам о налоговых правонарушениях. Из статьи следует, что производство по правонарушениям, предусмотренным НК РФ, ведется по правилам, закрепленным в гл. 14, 15 НК РФ. Что касается производства по нарушениям налогового законодательства, ответственность за которые установлена Кодексом РФ об административных правонарушениях или Уголовным кодексом Российской Федерации, то производство по ним ведется по

правилам, закрепленным соответственно в КоАП РФ и УПК РФ.

Термин «налоговая ответственность» был применен законодателем в предыдущей, т. е. отмененной, редакции п. 2 ст. 108 НК РФ, как синоним понятия «ответственность за совершение налогового правонарушения». Терминологическая неточность была устранена при внесении в НК РФ изменений и дополнений Федеральным законом от 9 июля 1999 г. № 154-ФЗ.

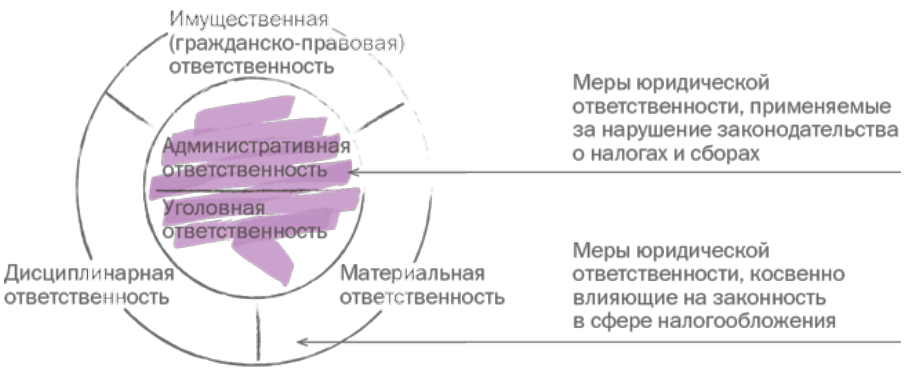

Имущественная (гражданско-правовая) ответственность
Административная ответственность
Уголовная ответственность
Дисциплинарная ответственность
Материальная ответственность
Меры юридической ответственности, применяемые за нарушение законодательства о налогах и сборах
Меры юридической ответственности, косвенно влияющие на законность в сфере налогообложения

Схема VIII-2

Иногда вместо термина «налоговая ответственность» применяют понятие «финансовая или финансово-правовая ответственность». По существу, оно равнозначно понятию «финансовые санкции» в значении имущественных санкций, а именно в денежной форме.

Взыскания, установленные НК РФ (раздел VI «Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение»: глава 16 «Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение», глава 18 «Виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, и ответственность за их совершение»), – это *меры административной ответственности*, которые применяются к налогоплательщикам, налоговым агентам, банкам и другим субъектам налоговых правоотношений за нарушения ими налогового законодательства. Основанием административной ответственности, установленной НК РФ, служит налоговое правонарушение как вид административного правонарушения. При привлечении организации-налогоплательщика к административной ответственности за налоговые правонарушения, предусмотренные НК РФ виновные в совершении этих правонарушений должностные лица организации, привлекаются к административной ответственности в виде штрафа за аналогичные административные правонарушения в области налогов и сборов на основании ст.

15.3–15.9, 15.11 КоАП РФ. Аналогичным образом решается вопрос об административной ответственности за нарушения законодательства о страховых взносах в государственные внебюджетные фонды, которые являются по сути социальными налоговыми платежами. Установлена ответственность для непосредственных участников правоотношений, связанных с уплатой страховых взносов (в Федеральном законе от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» (с последующими изменениями и дополнениями)), и для должностных лиц организаций участников таких правоотношений (в ч. 2 ст. 15.10; в ст. 15.32. и 15.33 КоАП РФ).

«Несвоевременная уплата налогов ставит налогоплательщика в положение, не предусмотренное даже в Камасутре» [12] **.**

Согласно ч. 2 ст. 16.2 КоАП РФ заявление недостоверных сведений в таможенной декларации, повлекшее занижение или неуплату таможенных платежей, и в соответствии со ст. 16.22 КоАП РФ неуплата в установленные сроки налогов и сборов при перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза при надлежащем таможенном декларировании признаются административными правонарушениями и влекут наложение административных наказаний, предусмотренных в санкциях ч. 2 ст. 16.2 и 16.22 КоАП РФ соответственно. В этом случае субъектами ответственности признаются виновные в совершении таких правонарушений физические и юридические лица.

Характерная черта административной ответственности – применение административного наказания в качестве меры ответственности. К административным наказаниям относится, в частности, наложение штрафа.

Специфических мер воздействия за нарушения налогового законодательства ни Налоговым кодексом РФ, ни Кодексом РФ об административных правонарушениях не предусмотрено. Эти меры сводятся к применению типичного административного наказания – штрафа. Выделяемые иногда особенности финансовых или налоговых санкций (взыскание в ином порядке, нежели в порядке производства по делам об административных правонарушениях, установленном КоАП РФ) характеризуют не штраф, предусмотренный НК РФ, а порядок его применения. Специфических черт «финансового» или «налогового» штрафа, не

позволяющих отождествить его с административным, нет[322].

19.2. Принципы юридической ответственности за нарушения налогового законодательства

В различные периоды истории штрафы и другие взыскания были бóльшим или меньшим доходным источником государства. Особенно значительными эти поступления были в периоды социальных потрясений. Как отмечал И.М. Кулишер, «в эпоху террора гильотина доставляла больше денег, чем станок, выделывающий ассигнации»[323].

Порой имущественные взыскания устанавливаются не для того, чтобы пресечь какие-либо правонарушения, а действие объявляется правонарушением лишь для того, чтобы взыскать как можно большую сумму. «Сначала конфискуют, чтобы наказать, а затем наказывают, чтобы конфисковать». В этих условиях государство заинтересовано в том, чтобы законы как можно чаще нарушались и больше средств поступало в бюджет. Такой подход И.М. Кулишер сравнивал «с турецкой манерой давать пашам сначала наживаться, а затем эту впитавшую в себя губку выжимать в казну султана»[324].

Это практиковалось и на первом этапе становления современной российской налоговой системы (1992–1998 гг.). По некоторым данным, в общей сумме платежей, которые поступили и должны были поступить в бюджет, 25,2 % составляли штрафы, т. е. каждый четвертый бюджетный рубль был штрафным[325].

Большие размеры санкций за нарушения налогового законодательства не улучшают налоговой дисциплины. По признанию одного из руководителей Госналогслужбы России, «сомнительно, однако, чтобы карательные санкции помогли – они и без того превышают все разумные пределы: в настоящее время на тысячу рублей налогового долга приходится 2052 рубля штрафов. Все это не способствует нормальной работе предприятий, а бизнес уводит в теневой сектор»[326].

По смыслу ст. 57 Конституции РФ, налоги и сборы – это единственные платежи, взимаемые с использованием государственного принуждения с целью формирования доходов государственного бюджета. Иным принудительным платежам должны быть свойственны иные цели их установления. Когда же при взимании таких принудительных платежей преследуются фискальные цели, то налицо нарушение конституционных основ.

Таким образом, актуален вопрос о соблюдении определенных принципов установления мер юридической ответственности, особенно за нарушения налогового законодательства.

Конституционный Суд РФ указал, что «в выборе принудительных мер законодатель ограничен требованиями справедливости, соразмерности и иными конституционными и общими принципами права… Устанавливая ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах, законодатель также должен исходить из того, что ограничение прав и свобод возможно, только если оно соразмерно целям, прямо указанным в Конституции Российской Федерации (статья 55, часть 3)»{327}.

Конституционные требования для установления мер ответственности

Можно выделить несколько конституционных требований, которые должны соблюдаться при установлении мер ответственности за нарушения налогового законодательства (схема VIII-3).

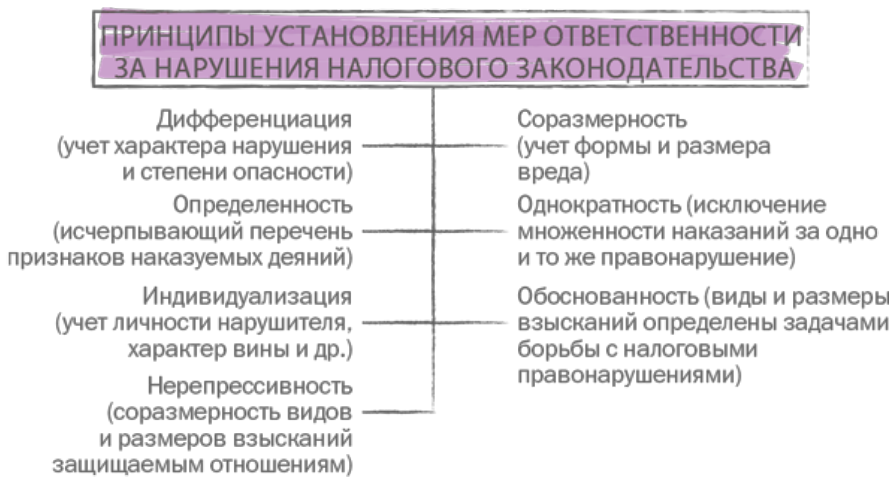

ПРИНЦИПЫ УСТАНОВЛЕНИЯ МЕР ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА НАРУШЕНИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА
Дифференциация (учет характера нарушения и степени опасности)
Определенность (исчерпывающий перечень признаков наказуемых деяний)
Индивидуализация (учет личности нарушителя, характер вины и др.)
Нерепрессивность (соразмерность видов и размеров взысканий защищаемым отношениям)
Соразмерность (учет формы и размера вреда)
Однократность (исключение множенности наказаний за одно и то же правонарушение)
Обоснованность (виды и размеры взысканий определены задачами борьбы с налоговыми правонарушениями)

Схема VIII-3

Требование дифференциации. Принцип справедливости предполагает дифференцированное установление санкций с учетом вида правонарушения, степени его общественной опасности.

> Налоги и сборы – это единственные платежи, взимаемые с использованием государственного принуждения с целью формирования доходов государственного бюджета.

Большинство нарушений налогового законодательства

связано с неуплатой, с неполной или несвоевременной уплатой налога. Однако эти последствия могут быть вызваны разными причинами. Наиболее опасно сокрытие объектов налогообложения, т. е. намеренное искажение данных учета и отчетности. Меньшую общественную опасность представляет занижение налоговой базы в результате различных ошибок ее исчисления. Хотя последствия обоих нарушений одинаковы – недоплата налога, но правовой принцип справедливой ответственности требует установления различных мер воздействия на нарушителей в зависимости от тяжести содеянного. Поэтому, например, за сокрытие объектов налогообложения установлена не только административная, но и уголовная ответственность в зависимости от его общественной опасности. Занижение налоговой базы, совершенное по неосторожности, влечет только применение мер административного принуждения.

Однако еще большую общественную опасность представляют случаи незаконного возмещения налога из бюджета. Это те ситуации, когда лицо мошенническими способами овладевает средствами, уплаченными другими налогоплательщиками. Сравнивая тяжесть деяний «не отдать свое» и «овладеть чужим», последнее должно наказываться гораздо строже.

Требование соразмерности. Наказание за нарушение налогового законодательства должно быть соразмерно содеянному, т. е. должно налагаться с учетом причиненного вреда. Необходимо учитывать, во-первых, форму вреда и, во-вторых, его размер.

> Наказание за нарушение налогового законодательства должно быть соразмерно содеянному.

Мера ответственности должна быть адекватна правонарушению. Так, штраф за правонарушения, приводящие к недоимке, должен ставиться в зависимость от самой недоимки, так как в ней выражен причиненный бюджету вред.

Действовавший в 1992–1998 гг. Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (с изменениями и дополнениями) устанавливал штраф за занижение и сокрытие дохода (прибыли), исчисляемый исходя из размера налоговой базы, без учета реальной задолженности нарушителя перед бюджетом. Эта норма закона была признана неконституционной как нарушающая принцип справедливой ответственности{328}.

При назначении меры ответственности должна учитываться величина ущерба, нанесенного общественным отношениям.

Таким образом, штрафы за налоговые правонарушения, приводящие к неисполнению налогового обязательства, должны учитывать последствия неправомерных действий (бездействия) и устанавливаться с учетом размера образовавшейся недоимки.

Требование определенности. Законом должны быть конкретно определены признаки деяний, которые законодатель рассматривает в качестве правонарушений. Граница между наказуемыми и ненаказуемыми поступками должна быть проведена четко.

Неопределенность составов налоговых нарушений противоречит принципу законности как основному принципу юридической ответственности.

В Постановлении от 15 июля 1999 г. № 11-П КС РФ указал, что «общеправовой критерий определенности, ясности, недвусмысленности, правовой нормы вытекает из конституционного принципа равенства всех перед законом и судом (статья 19, часть 1 Конституции Российской Федерации), поскольку такое равенство может быть обеспечено лишь при условии единообразного понимания и толкования нормы всеми правоприменителями. Неопределенность содержания правовой нормы, напротив, допускает возможность неограниченного усмотрения в процессе правоприменения и неизбежно ведет к произволу, а значит – к нарушению принципов равенства, а также верховенства закона».

В нарушение этих принципов в ранее действовавшем налоговом законодательстве понятия «сокрытие объекта налогообложения» и «занижение объекта налогообложения» не определялись. Это позволило правоприменительным и судебным органам самостоятельно определять круг действий, за совершение которых налогоплательщики привлекались к ответственности. Тем самым круг наказуемых деяний незаконно расширялся.

Требование однократности. При установлении наказания за нарушение налогового законодательства должен соблюдаться общеправовой принцип однократности применения мер ответственности – никто не может быть наказан дважды за одно и то же правонарушение.

«В КНР ведется жесткая борьба с мошенничеством в области уплаты НДС. В период с 1994 по 2000 г. за неуплату НДС были приговорены к смертной казни 60 налогоплательщиков. Все приговоры были приведены в исполнение»[13].

Этот принцип имеет большое значение и для применения норм ответственности, содержащихся в НК РФ. Например, ст. 120

НК РФ устанавливает ответственность за грубое нарушение организацией правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, повлекшее занижение налоговой базы, а ст. 122 НК РФ – за неуплату или неполную уплату сумм налога в результате занижения налогооблагаемой базы или неправильного исчисления налога по итогам налогового периода. Санкции за эти правонарушения различны. Как применять названные статьи в том случае, когда занижение налогооблагаемой базы, вызвавшее неуплату или неполную уплату налога, произошло из-за грубого нарушения правил учета доходов и расходов? Некоторые налоговые инспекции применяли одновременно взыскания, определенные ст. 120 и 122 НК РФ. Однако это неправомерно. В этом случае нет двух правонарушений, а есть действие (нарушение правил учета) и его следствие (занижение налогооблагаемой базы и неуплата налога). В этой ситуации может налагаться только одно взыскание.

Анализируя положения ст. 13 Закона РФ об основах налоговой системы, Конституционный Суд РФ в Постановлении от 15 июля 1999 г. № 11-П отметил, что юридическая конструкция рассматриваемых положений такова, что позволяет применять все предусмотренные ими меры как за сокрытие или занижение дохода, так и одновременно за каждое из повлекших это правонарушение действий, бывших, по сути, лишь его частью и не образующих самостоятельного правонарушения. В результате налогоплательщик подвергался штрафным взысканиям за одни и те же действия многократно, вопреки общему принципу справедливой ответственности, согласно которому лицо не может быть дважды подвергнуто взысканию за одно и то же деяние.

Этот вывод Конституционного Суда РФ необходимо учитывать, применяя соответствующие статьи НК РФ. Применять ст. 122 НК РФ можно лишь в тех случаях, когда занижение налогооблагаемой базы или неправильное исчисление налога возникает как следствие каких-либо действий, не описанных в иных статьях кодекса. В противном случае надлежит применять эти статьи.

Есть и иное мнение: если неуплата сумм налога связана с грубыми нарушениями правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (п. 1–3 ст. 120 НК РФ), то лицо должно привлекаться к ответственности только по статье, охватывающей последствия всех правонарушений, т. е. по ст. 122 НК РФ{329}.

Эта позиция представляется неверной. Установление взысканий за налоговые правонарушения направлено в первую

очередь на обеспечение выполнения физическими лицами и организациями конституционной обязанности платить налоги.

Степень общественной опасности правонарушения определяется тем, какие действия налогоплательщика привели к неуплате налога. В одних случаях причиной могут быть ошибки, повлекшие неумышленное занижение платежей. Они лежат на поверхности, могут быть легко обнаружены даже при камеральной проверке. Но могут быть сложные комбинации с учетными регистрами, использоваться подложные документы, заключаться мнимые или притворные сделки и т. п.

Очевидно, что взыскания должны устанавливаться не по тому основанию, какие последствия наступили (эти последствия одинаковы – неуплата или неполная уплата налога), а по тому, какие действия налогоплательщика повлекли эти последствия.

Конституционный Суд РФ обратил внимание на то, что составы налоговых правонарушений, установленных пп. 1 и 3 ст. 120 и п. 1 ст. 122 НК РФ, недостаточно разграничены и, следовательно, принцип определенности нарушен. КС РФ решил, что эти статьи должны применяться в отдельности на основе оценки судом фактических обстоятельств конкретного дела{330}. Можно сделать вывод, что КС РФ также ориентирует выбор состава по признаку действий, а не их последствий.

Требование индивидуализации. Меры ответственности должны применяться с учетом личности виновного, вида вины, обстоятельств, смягчающих и отягчающих наказание.

Требование обоснованности. Размеры санкций за нарушения налогового законодательства должны быть обоснованы с позиции борьбы с такими нарушениями. Они могут преследовать цель наказания виновного, т. е. частной превенции, и цель общей превенции. Когда же применение санкций, помимо этих целей, преследует какие-либо иные цели, налицо нарушение требования обоснованности.

Доходы от взыскания штрафов за налоговые правонарушения иногда рассматриваются как весьма важный, значительный источник пополнения бюджетов. Нормативными актами даже предусматривались нормативы поступлений от применения мер ответственности за налоговые правонарушения. Эти суммы закладывались как источник финансирования определенных расходов. Так, Постановлением Правительства РФ «О мерах по финансированию строительства Московского метрополитена в 1998 году» от 11 сентября 1998 г. № 1100 было предусмотрено, что финансирование работ следует вести за счет платежей по финансовым и штрафным санкциям, доначисленным во втором полугодии 1998 г. по результатам актов проверок, проведенных

Государственной налоговой службой Российской Федерации, подлежащих внесению в федеральный бюджет, в сумме до 300 млн руб. с направлением их по мере фактического поступления в очередном месяце целевым назначением на финансирование строительства Московского метрополитена.

Необходимо отметить, что и финансирование отдельных государственных органов также было поставлено в зависимость от взысканных штрафов за налоговые правонарушения.

По смыслу ст. 57, 71, 72, 75 Конституции РФ основу формирования бюджета составляют налоги и сборы. Придание финансового, бюджетного значения штрафам нарушает ч. 2 ст. 6 Конституции РФ, в соответствии с которой граждане несут равные обязанности, предусмотренные Конституцией РФ. Возложение дополнительных обременений с целью пополнения бюджета на отдельных налогоплательщиков нарушает принцип равенства обязанностей.

Требование нерепрессивности. В правовом государстве (в отличие от тоталитарного) право есть не средство принуждения и подавления личности через репрессии, а механизм координации различных общественных интересов.

При защите одного общественного блага (интересов государственного бюджета) неизбежно причинение ущерба другому благу (праву собственности и свободе предпринимательской деятельности, входящим в число основных прав человека). Однако в силу принципа справедливости такой ущерб должен быть соразмерен защищаемому благу. Недоплата налога, безусловно, должна повлечь применение к нарушителю мер ответственности. Но эти меры не должны быть репрессивными. Анализируя налоговую практику 1992–1998 гг., Конституционный Суд РФ отметил, что «подлежавшие принудительному взысканию суммы в совокупности многократно превышали размеры налоговых обязательств. В ряде случаев это приводило к лишению предпринимателей не только дохода (прибыли), но и другого имущества, ставя под угрозу их дальнейшую деятельность, вплоть до ее прекращения. Тем самым существенным образом затрагивалось предусмотренное статьей 34 (часть 1) Конституции Российской Федерации их право на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности. Между тем… санкции не должны превращаться в инструмент чрезмерного ограничения свободы предпринимательства. Такое ограничение не соответствует принципу соразмерности… ведет к умалению прав и свобод»{331}.

Необходимо принять во внимание, что обязанность платить

законно установленные налоги и сборы является всеобщей и санкции оспариваемых норм могут быть применены к широкому кругу лиц, как занимающихся предпринимательской деятельностью, так и не занимающихся ею.

Получение дохода – условие существования любого человека, а не только предпринимателя. Санкции могут ограничивать получение лицом дохода в определенных формах, но не могут совсем отлучить нарушителя налогового законодательства от самого дохода как условия жизни.

Необходимо учитывать, что за счет налогоплательщика могут существовать материально зависимые от него лица – дети и иные иждивенцы. Изъятие дохода может создать угрозу их жизни.

Во всяком случае нерепрессивное применение санкций за налоговые правонарушения означает, что при наложении взысканий должно учитываться материальное положение субъекта ответственности с пониманием того, что последствия применения штрафа за налоговые правонарушения не должны носить необратимого характера для самой возможности лица получать доход.

Это правило соответствует и принципу приоритета финансовой цели взимания налогов и сборов. Налог устанавливается с целью получения доходов. Налогообложение не должно подрывать собственной базы. Это необходимо учитывать не только при установлении ставок и других элементов налогового обязательства, но и при установлении мер ответственности за нарушения налогового законодательства.

Не должна создаваться ситуация, когда нарушение закона налогоплательщиком становится для государства более выгодным, чем его соблюдение. Это стимулирует принятие неконкретных и непонятных законов, допускающих различное толкование и создающих условия для произвола. Это не согласуется с принципом правового государства (ст. 1 Конституции РФ), нарушает принцип равенства граждан перед законом (ст. 19 Конституции РФ).

19.3. Понятие и особенности нарушений законодательства о налогах и сборах

Нарушение законодательства о налогах и сборах – противоправное, виновное действие (бездействие), которым не исполняются или ненадлежащим образом исполняются обязанности, нарушаются права и законные интересы участников налоговых отношений и за которые установлена юридическая ответственность.

Нарушение законодательства о налогах и сборах – противоправное, виновное действие (бездействие), которым не исполняются или ненадлежащим образом исполняются обязанности, нарушаются права и законные интересы участников налоговых отношений и за которые установлена юридическая ответственность.

К нарушениям законодательства о налогах и сборах относятся те правонарушения, которые касаются налоговой системы непосредственно. Правонарушения, имеющие косвенное влияние на налоговые отношения, но охватываемые более широкими составами, к налоговым не относятся. Так, если должностное лицо незаконно выдает налогоплательщику документ, дающий право на налоговую льготу, то действие такого лица следует рассматривать как должностное, а не налоговое правонарушение. Действия же налогоплательщика, направленные на неправомерное освобождение от уплаты налога, должны квалифицироваться как соответствующее налоговое правонарушение, а не как общеуголовное (мошенничество и т. п.).

Необходимо учитывать, что актом налогового законодательства может быть установлена ответственность как за налоговые правонарушения, так и за правонарушения хотя и неналоговые, но так или иначе затрагивающие нормы законодательства о налогах. Например, ст. 128 НК РФ установлена ответственность за неявку или уклонение от явки без уважительных причин лица, вызванного по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля. Статьей 129 НК РФ установлена ответственность эксперта, переводчика или специалиста за отказ в проведении налоговой проверки, дачу заведомо ложного заключения, ложный перевод. Очевидно, что эти правонарушения препятствуют реализации норм налогового законодательства, рассматриваются как правонарушения против порядка управления в налоговой сфере или налогового администрирования, в частности, против порядка проведения мероприятий налогового контроля.

Не всякое нарушение налогового законодательства может быть основанием для привлечения лица к юридической ответственности. Основанием юридической ответственности служит такое поведение, которое имеет, во-первых, все предусмотренные законом признаки наказуемого деяния (события правонарушения) и, во-вторых, все предусмотренные законом элементы состава правонарушения.

Правовые признаки события и состава правонарушения

Выделяют следующие правовые признаки деяния (действия или бездействия) как события и состава правонарушения, влекущего применение мер ответственности.

Во-первых, противоправность действия или бездействия, т. е. несоблюдение правовой нормы. Действия хотя и причиняющие определенный ущерб защищаемым общественным отношениям, но не сопряженные с нарушением законодательства, не относятся к правонарушениям. Например, сокращение сумм налоговых платежей с использованием различных лазеек в законе, созданных просчетами законодателя, хотя и не поощряется, но не может преследоваться как противоправное деяние.

Во-вторых, виновность лица, нарушившего закон. Признак вины нарушителя – умышленный характер его действий либо проявленная неосторожность.

Схема VIII-4

Вина, как и любой другой признак правонарушения, – необходимое условие привлечения лица к юридической ответственности за нарушение налогового законодательства. Отсутствие вины в действиях лица, даже если эти действия противоправны, исключает применение санкций.

Например, непредставление налоговой декларации в установленный законом срок в результате тяжелой болезни налогоплательщика не влечет взыскания штрафа, так как налогоплательщик не виновен в допущенном им нарушении требований нормативного акта.

В-третьих, причинная связь противоправного действия и

вредных последствий. Вредные последствия должны быть следствием именно тех деяний, которые указаны в законе. Отсутствие такой связи исключает применение соответствующих мер ответственности, если состав правонарушения материальный, и не исключает, если состав правонарушения формальный. Например, условие применения санкции п. 3 ст. 120 НК РФ – недоплата налога. Для применения этой санкции должны быть установлены как недоимка, так и то, что она образовалась именно из-за занижения налоговой базы в результате грубого нарушения правил учета доходов и расходов, объектов налогообложения.

В-четвертых, наказуемость действия или бездействия. Законодательством должна быть установлена конкретная санкция за совершение правонарушения. Если за совершение противоправных деяний взыскание не установлено, то привлечение лица к правовой ответственности исключено.

В большинстве случаев отсутствие санкций за противоправные действия (бездействие) объясняется просчетами законодателя, низким уровнем законодательной техники.

Например, Закон РФ от 27 декабря 1991 г. «О налоге на прибыль предприятий и организаций» возлагал на российские предприятия, выплачивающие доходы иностранным юридическим лицам, обязанность в определенных случаях рассчитывать, удерживать и перечислять в бюджет налог с доходов иностранных лиц. Однако закон не установил ответственности за невыполнение этой обязанности. Попытки налоговых органов самостоятельно исправить ситуацию и установить взыскание признаны судами незаконными{332}.

Подобные ситуации недопустимы, так как подрывается уважение к закону, не достигаются его цели. Нарушитель законодательства оказывается в лучшей ситуации, чем лицо, добросовестно выполняющее правовые требования. Ошибка была исправлена с введением НК РФ. Кодекс установил санкции за невыполнение налоговым агентом возложенных на него законом обязанностей (ст. 123 НК РФ).

Названные признаки свойственны всем правонарушениям налогового законодательства. Однако у каждого конкретного нарушения есть свой собственный фактический состав, который и служит основанием юридической ответственности.

> Юридическая ответственность за нарушения налогового законодательства должна быть установлена законом.

Состав нарушения налогового законодательства – это

условия, закрепленные в законе, при выполнении которых в совокупности деяние участника налоговых отношений оценивается как нарушение, служащее правовым и фактическим основанием для привлечения его к юридической ответственности. Юридическая ответственность за нарушения налогового законодательства должна быть установлена законом и применяться по основаниям и в порядке, предусмотренными законом.

Элементы состава нарушения налогового законодательства – объект, объективная сторона, субъект, субъективная сторона.

19.3.1. Объект нарушения налогового законодательства

Каждое общественно опасное деяние, за которое установлена юридическая ответственность, причиняет вред определенным общественным отношениям. Эти охраняемые законом общественные отношения и становятся объектом посягательства, иными словами – объектом правонарушения.

Общий объект нарушений налогового законодательства – налоговая система страны. Именно ей причиняют вред любые нарушения норм налогового законодательства.

Анализ позволяет выделить ряд групп налоговых отношений, наиболее тесно связанных по своему содержанию. Такие группы охраняемых законом однородных, взаимосвязанных налоговых отношений рассматриваются в качестве родового (специального) объекта правонарушения.

Родовой объект правонарушения лежит в основе научной и законодательной классификации нарушений налогового законодательства. Прежде чем приступать к установлению мер ответственности за налоговые правонарушения, необходимо выделить группы общественных отношений, определить признаки и социальную ценность каждой группы, установить, от каких деяний должна защищаться каждая группа. В противном случае законодательный акт окажется бессистемным, его применение будет затруднено, отдельные отношения могут не получить правовой охраны.

Нарушения налогового законодательства не могут быть сведены только к нарушению, допускаемому налогоплательщиками, – незаконному уклонению от уплаты налогов, хотя это основной вид нарушений налогового законодательства. Можно выделить следующие группы объектов правонарушений:

– система налогов;

– исполнение налогового обязательства;

– права и свободы налогоплательщиков;

– система гарантий исполнения обязанностей и реализации прав налогоплательщиков;

– порядок ведения бухгалтерского и налогового учета, составления и представления бухгалтерской и налоговой отчетности;

– контрольные функции налоговых органов.

Внутри родовых объектов правонарушений выделяются непосредственные объекты, против которых прямо и непосредственно направлены деяния правонарушителей.

Непосредственный объект правонарушения позволяет судить о виде и общественной вредности проступка либо общественной опасности преступления. Этот элемент определяет конструкцию всего состава правонарушения либо преступления, обусловливает выбор наказаний, в том числе взысканий.

При анализе конкретных нарушений налогового законодательства правильное определение объекта правонарушения/преступления имеет важное значение для квалификации деяния. Правонарушения/преступления, имеющие одинаковые признаки, квалифицируются различно в зависимости от объекта правонарушения/преступления. Например, непредставление налоговой декларации в одном случае может быть связано с неуплатой или несвоевременной уплатой налога, а в другом не связано (если, например, налог полностью уплачен авансом). В первом случае объект правонарушения – исполнение налогового обязательства, и ответственность для налогоплательщиков наступает по ст. 119 НК РФ «Непредставление налоговой декларации», а для должностных лиц организаций-налогоплательщиков – по ст. 15.5 КоАП РФ «Нарушение сроков представления налоговой декларации». Во втором случае объект правонарушения – обязанности представления налоговой отчетности. Оно направлено против контрольных функций налоговых органов. Ответственность в этом случае наступает для налогоплательщиков и налоговых агентов по п. 1 ст. 126 НК РФ «Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля», а для должностных лиц организаций-налогоплательщиков, налоговых агентов – по ч. 1 ст. 15.6 КоАП РФ «Непредставление (несообщение) сведений, необходимых для осуществления налогового контроля».

В разных составах правонарушений/преступлений может быть один объект правонарушения/преступления. Для разграничения этих правонарушений/преступлений недостаточно

установить признаки объекта посягательств, а необходимо уяснить содержание иных элементов состава правонарушения/ преступления.

Например, исполнение налогового обязательства составляет объект посягательств разных правонарушений/преступлений. Для их разграничения необходимо установить, какие конкретные деяния привели к неисполнению либо ненадлежащему исполнению налогового обязательства.

19.3.2. Объективная сторона нарушения налогового законодательства

Правовая норма об ответственности за нарушение налогового законодательства должна четко указывать признаки наказуемого деяния, внешнего проявления противоправного поведения. Это обязательное условие, с одной стороны, ограничивающее административное усмотрение при назначении наказаний (наложении взысканий), с другой – исключающее лазейки для избежания ответственности.

Например, ст. 120 НК РФ устанавливает ответственность организаций за грубое нарушение ими правил учета доходов, расходов, объектов налогообложения, а ст. 15.11 КоАП РФ предусматривает ответственность должностных лиц организаций за грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, а равно порядка и сроков хранения учетных документов. Без четкого определения, в чем же конкретно состоит грубое нарушение правил учета и отчетности организациями и их должностными лицами, применение указанных статей привело бы к произвольному расширению круга наказуемых поступков. Законодатель по-разному определил грубое нарушение правил учета и отчетности организациями и их должностными лицами.

Под грубым нарушением организациями правил учета для целей ст. 120 НК РФ понимается *отсутствие первичных документов*, счетов-фактур, регистров бухгалтерского и (или) налогового учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

Под грубым нарушением должностными лицами организаций правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности для целей ст. 15.11 КоАП РФ

понимается искажение данных бухгалтерского учета, повлекшее занижение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10 %; искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10 %.

Грубое нарушение организациями правил учета и отчетности выражается в неоднократности таких нарушений, а грубое нарушение этих правил должностными лицами организаций – в размере искажения суммы налогов и сборов, которое привело к недоимке, или суммы бухгалтерской отчетности. Таким образом, в НК РФ и в КоАП РФ существенно различается содержание грубого нарушения правил учета и отчетности как объективной стороны административного правонарушения, ответственность за которое установлена в НК РФ для организаций, а в КоАП РФ – для должностных лиц организаций.

Нарушения норм налогового законодательства могут совершаться как действиями, так и бездействием.

Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе, уклонение от постановки на учет, непредставление налоговой декларации – примеры нарушений законодательных требований бездействием.

Грубое нарушение правил учета доходов, расходов, объектов налогообложения может быть совершено как действиями (неправильное отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета), так и бездействием (недокументирование и неотражение в учете хозяйственных операций).

Объективная сторона правонарушения характеризуется двумя группами признаков: обязательными и факультативными.

К *обязательным относятся* общественно вредное – в случае совершения правонарушения и общественно опасное – в случае совершения преступления деяние, его общественно вредные либо общественно опасные последствия, причинная связь между деянием и наступившими последствиями. Совокупность этих признаков – необходимое условие всестороннего описания наказуемого поведения.

Некоторые правонарушения влекут негативные материальные последствия (причинение вреда здоровью, повреждение или уничтожение имущества и т. п.). Вредные материальные последствия – обязательный признак таких правонарушений. Одни и те же действия могут признаваться или не признаваться правонарушением в зависимости от того, наступили ли определенные законом вредные последствия. Эта *группа нарушений называется материальными правонарушениями*.

Основные составы нарушений налогового законодательства связаны с неисполнением либо ненадлежащим исполнением

налогового обязательства с учетом того, что налоговая обязанность определяется как обязанность правильного исчисления, полной и своевременной уплаты налогов в бюджетную систему страны. Налицо в качестве негативных последствий рассматривается причиненный бюджетной системе имущественный ущерб от совершенных действий в размере недоимки. Такие последствия служат обязательным условием привлечения нарушителей к ответственности.

Например, ст. 122 НК РФ в качестве наказуемого деяния называет занижение налоговой базы, иное неправильное исчисление налога, другие неправомерные действия либо бездействие. Статья указывает и на последствия этих действий – неуплату или неполную уплату налога. Причем занижение налоговой базы и неуплата налога налогоплательщиком должны не только фактически быть, но должны быть связаны между собой. Так, если налогоплательщик занизил базу для исчисления налога на имущество, но это по каким-то причинам не привело к недоимке, и в то же время у него есть недоплата налога на прибыль, то, очевидно, причинной связи между деянием и последствиями нет. В такой ситуации нет единства признаков объективной стороны состава правонарушения, а значит, нет и самого нарушения, предусмотренного ст. 122 НК РФ.

Другую *группу составляют так называемые нематериальные (формальные) правонарушения*. Иногда законодатель прямо не указывает на вредные последствия деяния. Например, согласно п. 1 ст. 120 НК РФ наказуемым считается грубое нарушение организацией правил учета доходов, расходов, объектов налогообложения. В этом пункте не указываются те вредные последствия, которые должны наступить в результате таких действий. Вредные последствия проявляются не в реальном ущербе (например, в виде недоимки), а в угрозе, опасности вреда (создание затруднительных условий для проведения налогового контроля, предпосылок для неправильного исчисления налогов и т. п.). Иными словами, вредные последствия могут различаться по степени реализации вовне.

Независимо от того, насколько четко законодатель указал вредные последствия, при назначении наказаний (наложении взысканий) за нарушения налогового законодательства необходимо указывать, какой вред нанесен охраняемым общественным отношениям. С учетом ответа на этот вопрос должны приниматься решения о степени общественной вредности либо общественной опасности совершенного нарушения и, следовательно, о размере наказания, в том числе взыскания.

Факультативные признаки объективной стороны

правонарушения – это дополнительные критерии, характеризующие условия и обстоятельства совершения правонарушения. Если в конкретном составе нарушения налогового законодательства какой-либо из них предусмотрен, он становится обязательным признаком объективной стороны правонарушения либо преступления.

Среди этих признаков в налоговом праве важное значение имеет неоднократность, т. е. повторяемость однородных действий в течение определенного законом времени. Например, грубое нарушение правил учета характеризуется в ст. 120 НК РФ как систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение в учете хозяйственных операций. Систематичность в этом случае проявляется как форма неоднократности.

От *неоднократности следует отличать повторность*. Повторность означает совершение одним и тем же лицом в течение года нарушения, однородного тому, за которое оно уже подвергалось наказанию (взысканию).

Неоднократность характеризует само нарушение, составляет его признак. Так, если имел место единичный случай неправильного отражения в учете хозяйственной операции, то такое действие не может рассматриваться как грубое нарушение организацией правил учета и не влечет ответственности по ст. 120 НК РФ. Повторность же служит обстоятельством, отягчающим ответственность за правонарушение (п. 2 ст. 112 НК РФ; п. 2 ч. 1 ст. 4.3 КоАП РФ).

От неоднократности и повторности деяний следует также отличать *длящиеся и продолжаемые нарушения*.

Длящимся нарушением называют единоразовое деяние, выражающееся в длительным непрекращающемся невыполнении или ненадлежащем выполнении лицом обязанностей, установленных законом. При этом следует учитывать, что такие обязанности могут быть возложены и иным нормативным правовым актом, а также ненормативным правовым актом, например представлением прокурора, требованием, решением, предписанием органа (должностного лица), проводящего налоговый контроль.

Так, длящимся правонарушением признается ведение предпринимательской деятельности без государственной регистрации в качестве юридического лица либо индивидуального предпринимателя и, следовательно, без одновременно совершаемой постановки на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика{333}, притом что такие административные процедуры проводятся налоговыми органами

по принципу «одного окна». Сроки давности привлечения лица к административной ответственности за подобные нарушения начинают исчисляться со дня их обнаружения{334} – т. е. со дня, когда должностное лицо, уполномоченное составлять протокол об административном правонарушении, выявило факт его совершения{335}.

Часто в качестве длящихся неправильно квалифицируют нарушения, состоящие в невыполнении установленной правовыми актами обязанности к определенному в них сроку. Такие нарушения следует считать законченными по истечении установленного срока{336}. Соответственно, от этой даты следует исчислять срок давности для привлечения к ответственности.

Например, нарушение налогоплательщиком или должностным лицом организации-налогоплательщика установленного Налоговым кодексом РФ срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе не признается длящимся правонарушением (ч. 1 ст. 116 НК РФ; ст. 15.3 КоАП РФ). В этом случае нарушитель пропускает срок подачи заявления и не выполняет обязанности регистрации в последующем, однако нарушение закончено. Также ошибочно относят к длящимся нарушениям нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке или иной кредитной организации (ст. 118 НК РФ; ст. 15.4 КоАП РФ), нарушение срока представления налоговой декларации (ст. 119 НК РФ; ст. 15.5 КоАП РФ).

С учетом того, что для исполнения обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством, практически во всех случаях установлен определенный срок, нарушения налогового законодательства, как правило, не относятся к длящимся. К исключениям относится ведение деятельности организацией либо индивидуальным предпринимателем одновременно без государственной регистрации и без постановки на учет в налоговом органе (ч. 2 ст. 116 НК РФ), которое признается длящимся правонарушением. Это объясняется тем, что требования государственной регистрации с одновременной постановкой на учет субъектов предпринимательской деятельности – это бессрочные условия ведения предпринимательской деятельности. Таким образом, если в законодательстве предусмотрено обязательное условие, для соблюдения которого не установлен срок, то невыполнение такого условия признается длящимся нарушением. Если же для выполнения предусмотренного законодательством требования установлен срок, то нарушение такого требования не признается длящимся нарушением.

Степень общественной вредности длящихся правонарушений либо общественной опасности длящихся преступлений зависит от периода, в течение которого нарушитель не исполнял своих обязанностей надлежащим образом. Поэтому для длящихся нарушений налогового законодательства важным признаком объективной стороны признается период совершения нарушения. Продолжаемое нарушение состоит из ряда сходных по направленности и содержанию действий либо бездействия, которые в совокупности образуют единое нарушение. Число таких действий либо бездействия несущественно для квалификации деяния в целом как единого нарушения, но может учитываться при назначении наказания.

Например, невыполнение налоговым агентом обязанности удержания и (или) перечисления налогов, ответственность за которое установлена ст. 123 НК РФ, относится к продолжаемым правонарушениям, если налоговый агент в течение длительного периода пренебрегал своими обязанностями. Однако неоднократность невыполнения этих обязанностей не может быть обязательным условием привлечения его к ответственности. Достаточно, если в единичном случае обязанности были нарушены. Число же таких случаев может повлиять на решение о сумме штрафа.

Место, время, обстановка совершения налогового правонарушения не указаны ни в НК РФ, ни в КоАП РФ как признаки каких-либо нарушений налогового законодательства. Однако эти факторы должны учитываться при индивидуализации ответственности в качестве смягчающих или отягчающих вину обстоятельств.

19.3.3. Субъект нарушения налогового законодательства

Субъект правонарушения – лицо, совершившее правонарушение и подлежащее наказанию. Субъекта нарушения налогового законодательства характеризуют свойства, позволяющие применить меры ответственности. Эти свойства различны для физических и юридических лиц. Так, признак достижения лицом установленного законом возраста свойствен только физическим лицам. Поэтому для четкого установления характеристик субъектов нарушений налогового законодательства прежде всего выделяют группы субъектов: физические лица и юридические лица.

Физические лица как субъекты нарушений налогового законодательства подразделяются на две категории.

К одной относятся те, которые участвуют в налоговых

отношениях в качестве налогоплательщиков, налоговых агентов; к другой – те, которые участвуют в этих отношениях в качестве должностных лиц.

Административная ответственность должностных лиц за нарушения законодательства о налогах и сборах установлена в КоАП РФ. В примечании к ст. 2.4 КоАП РФ определяется понятие должностного лица, к которому может быть применена административная ответственность за совершение предусмотренных КоАП РФ административных правонарушений. Под должностным лицом в КоАП РФ понимается лицо, постоянно, временно или в соответствии со специальными полномочиями выполняющее функции представителя власти, т. е. наделенное в установленном законом порядке распорядительными полномочиями в отношении лиц, не находящихся в служебной зависимости от него. К должностным лицам относятся также лица, выполняющие организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции в государственных органах, органах местного самоуправления, государственных и муниципальных организациях, а также в Вооруженных Силах РФ, других войсках и воинских формированиях РФ.

Руководители и другие работники иных организаций, совершившие административные правонарушения в связи с выполнением организационно-распорядительных или административно-хозяйственных функций, несут административную ответственность за нарушения налогового законодательства как должностные лица (примечание к ст. 15.3 КоАП РФ). Выделяют должностных лиц государственных органов и должностных лиц предприятий, учреждений, организаций. И те и другие могут быть субъектами ответственности за нарушения налогового законодательства.

Необходимо учитывать, что должностные лица государственных органов могут реализовывать особые полномочия. Они имеют право предъявлять юридически властные требования и применять меры административного воздействия к органам и лицам, не находящимся в их подчинении. Это полномочия административной власти. Ответственность за нарушения, допущенные должностными лицами при реализации полномочий административной власти, налоговым законодательством не устанавливается. Так, ответственность руководителя налоговой инспекции за злоупотребления властью при разрешении спора с налогоплательщиком будет рассматриваться как ответственность за должностное правонарушение.

Однако ряд нарушений при реализации полномочий

административной власти может расцениваться как нарушения налогового законодательства. Так, если должностное лицо налогового органа по сговору с налогоплательщиком пренебрегает своими обязанностями, оно должно быть привлечено к ответственности за соучастие в нарушении норм законодательства о налогах и сборах. В Постановлении от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» Пленум Верховного Суда РФ указал: «Действия должностных лиц органов государственной власти и органов местного самоуправления, умышленно содействовавших совершению [налоговых] преступлений, надлежит квалифицировать как соучастие в совершении указанных преступлений, а если при этом они действовали из корыстной или иной личной заинтересованности, то и по соответствующим статьям УК РФ, предусматривающим ответственность за совершение преступлений против интересов государственной службы и службы в органах местного самоуправления…» (п. 22).

Властные требования должностных лиц могут быть адресованы и лицам, подчиненным по службе. При реализации полномочий по управлению организацией должностные лица обязаны применять, исполнять и в установленных случаях обеспечивать исполнение налогового законодательства на порученном им участке подчиненными работниками.

Административную ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах несут должностные лица – руководители и главные бухгалтеры. Причем при наличии в штате организации главного бухгалтера либо лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, к административной ответственности привлекается именно это лицо, если только соответствующая операция, которая квалифицируется как нарушение, не совершена этим лицом по письменному распоряжению руководителя при наличии разногласий между ними. Если главный бухгалтер или лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, в штате организации отсутствует либо незаконная операция совершена по письменному распоряжению руководителя, то к административной ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах привлекается руководитель организации{337}.

Так, на должностных лиц организаций, виновных в занижении сумм начисленных налогов и сборов либо любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10 %, может быть наложен административный штраф за грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления

бухгалтерской отчетности (ст. 15.11 КоАП РФ). Они же несут уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов с организаций (ст. 199 УК РФ).

Необходимо помнить, что уголовное законодательство, устанавливая ответственность за налоговые преступления, не связывает понятие должностного лица с формальным занятием должности. Таковым признается лицо, фактически ведущее деятельность по реализации властных полномочий в процессе руководства порученным участком или подчиненными работниками.

Пленум ВС РФ в Постановлении от 28 декабря 2006 г. № 64 указал, что к ответственности за уклонение от уплаты налога с организации могут быть привлечены руководитель организации-налогоплательщика и главный бухгалтер либо лица, фактически выполняющие обязанности руководителя и главного бухгалтера (п. 7).

В тех случаях, когда допущенное должностным лицом нарушение норм законодательства о налогах и сборах не связано с ненадлежащим исполнением им должностных обязанностей, оно привлекается к ответственности не как должностное лицо, а, например, как налогоплательщик.

Так, если руководитель предприятия уклоняется от уплаты налога с личных доходов, то он отвечает перед законом как налогоплательщик, а не как должностное лицо. Если при этом он использует свое должностное положение (например, дает указание бухгалтеру не документировать операцию), то это обстоятельство может повлиять на вид и размер ответственности, но не на статус нарушителя налогового законодательства.

К ответственности за нарушения налогового законодательства физические лица, как обладающие статусом должностных лиц, так и не обладающие им, могут быть привлечены только при условии вменяемости и достижения установленного законом возраста.

Как законодательство об административных нарушениях, так и уголовное законодательство предусматривают, что лицо может быть привлечено к ответственности с 16-летнего возраста.

Для административных правонарушений в области налогов и сборов такое правило установлено и в ч. 1 ст. 2.3 КоАП РФ, и в п. 2 ст. 107 НК РФ, а для налоговых преступлений – в ч. 1 ст. 20 УК РФ.

Существует мнение, что ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах целесообразно установить с 14-летнего возраста. При существующих правилах открываются слишком широкие возможности для проведения различных

операций через малолетних лиц в целях минимизации налогов и уклонения от ответственности за налоговые правонарушения, для оформления на их имя недвижимости и т. п.{338}

С такой позицией трудно согласиться. К ответственности может привлекаться только лицо, способное благодаря возрасту осознавать противоправность своих поступков. Налоговое законодательство довольно сложно для понимания. К тому же в средних учебных заведениях так и не приступили к преподаванию налогового права, хотя введение в учебные программы соответствующего курса было предусмотрено еще пп. «в» п. 3 Постановления Верховного Совета РСФСР от 27 декабря 1991 г. № 2119-I «О порядке введения в действие Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации"». Ответственность лиц, уклоняющихся от уплаты налога с участием лиц, не достигших возраста привлечения к ответственности, может наступать самостоятельно. Поэтому нет оснований для снижения установленного возраста привлечения к ответственности за нарушения налогового законодательства.

Способность человека отдавать отчет в своих действиях и руководить ими определяется не только возрастом. Другой признак – вменяемость, т. е. состояние психики, при котором человек может осознавать значение своих поступков, руководить ими.

Невменяемый не может нести ответственности за правонарушение, поскольку в совершении такого поступка не участвовало его сознание или воля (ст. 2.8 КоАП РФ; ст. 21 УК РФ).

> Субъект ответственности за нарушения налогового законодательства – это вменяемое лицо, достигшее 16-летнего возраста.

Существует мнение, что вменяемость характеризует не субъекта правонарушения, а субъективную сторону, поскольку определяет психическое отношение лица к содеянному. Эта позиция нашла отражение в НК РФ. В соответствии со ст. 111 НК РФ способность лица отдавать себе отчет в своих действиях или руководить ими характеризует субъективную сторону нарушения налогового законодательства.

Вряд ли можно согласиться с таким подходом. Субъективная сторона предполагает самооценку. В этом же случае речь идет об определенных болезненных состояниях человека. Вменяемость или невменяемость характеризует человека как здорового или больного.

Можно сделать вывод, что *субъектом ответственности за*

нарушения налогового законодательства признается вменяемое лицо, достигшее 16-летнего возраста. В установленных законом случаях субъект может характеризоваться дополнительными признаками (статус должностного лица и т. п.).

Субъектами ответственности за нарушения налогового законодательства выступают также организации. К организациям НК РФ относит российских и иностранных юридических лиц, иностранные компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, международные организации, их филиалы и представительства на территории Российской Федерации.

Организации могут выступать субъектами ответственности не только в качестве налогоплательщиков или налоговых агентов. За нарушение обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, ответственность несут банки, выполняющие расчетно-кассовое обслуживание бюджета.

Организации выступают субъектами только административной ответственности за нарушения налогового законодательства. Уголовное преследование юридических лиц, известное законодательству некоторых зарубежных стран, в России не допускается, так как в уголовном праве России юридическое лицо не признается субъектом уголовной ответственности. Однако необходимо учитывать, что привлечение организации к административной ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной и иной ответственности, предусмотренной законами РФ (п. 4 ст. 108 НК РФ).

19.3.4. Субъективная сторона нарушения налогового законодательства

Субъективная сторона – это психическое отношение лица к совершаемому им правонарушению. Оно характеризуется прежде всего конкретной формой вины.

«Без вины нет ответственности» – основополагающий принцип юридической ответственности. Применимость этого принципа к ответственности за налоговые правонарушения не должна подвергаться сомнению.

Конституционный Суд РФ в Постановлении от 17 декабря 1996 г. № 20-П (п. 5) указал, что налоговое правонарушение есть «предусмотренное законом противоправное виновное деяние, совершенное умышленно либо по неосторожности. При производстве по делу о налоговом правонарушении подлежит доказыванию как сам факт совершения такого правонарушения, так и степень вины налогоплательщика». Только при наличии вины в действиях налогоплательщика (должностных лиц налогоплательщика-организации) можно говорить о правонарушении.

Нельзя принять справедливое решение по делу без рассмотрения вопроса о вине нарушителя закона.

Эти положения Конституционного Суда РФ учтены в НК РФ и в КоАП РФ. Статья 106 НК РФ устанавливает, что налоговым правонарушением признаются только виновные действия или бездействие налогоплательщика, налогового агента и иных лиц. В соответствии с ч. 1 ст. 2.1 КоАП РФ административными правонарушениями в области налогов и сборов, за совершение которых в КоАП РФ предусмотрена административная ответственность, признаются только виновные действия или бездействие должностных лиц организаций-налогоплательщиков, налоговых агентов, банков и других организаций. За заявление в таможенной декларации недостоверных сведений, повлекших занижение или неуплату таможенных платежей, и за невнесение в установленные сроки налогов и сборов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации при надлежащем таможенном декларировании, административная ответственность по ч. 2 ст. 16.2 и по ст. 16.22 КоАП РФ наступает для физических и юридических лиц также только при наличии их вины в совершении этого административного правонарушения. Поэтому при обнаружении в ходе проведения проверок нарушений налогового законодательства налоговые органы в актах проверок

и в протоколах об административных правонарушениях должностных лиц организаций должны фиксировать не только факты нарушения, называть нарушенные законы, но и указывать обстоятельства, позволяющие судить о вине налогоплательщика и должностного лица организации-налогоплательщика в совершении правонарушения.

Если налогоплательщик – юридическое лицо, то в соответствии с п. 4 ст. 110 НК РФ его вина в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины его должностных лиц либо его представителей, действия (бездействие) которых обусловили правонарушение. При заявлении юридическим лицом в таможенной декларации недостоверных сведений, повлекших занижение или неуплату таможенных платежей, юридическое лицо привлекается к ответственности в виде административного штрафа с конфискацией товаров и (или) транспортных средств, ставших предметами административного правонарушения, или без таковой либо в виде конфискации предметов административного правонарушения в соответствии с ч. 2 ст. 16.2 КоАП РФ. При неуплате юридическим лицом в установленные сроки налогов и сборов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, юридическое лицо привлекается к ответственности в виде административного штрафа на основании ст. 16.22 КоАП РФ. Вина юридического лица в совершении этого административного правонарушения определяется в соответствии с ч. 2 ст. 2.1 КоАП РФ как непринятие им всех зависящих от него мер по уплате в установленные сроки налогов и сборов в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ при наличии у него возможности для их своевременной уплаты.

Рассматривая вопрос о вине привлекаемого к ответственности лица, предусмотренной в НК РФ за налоговые правонарушения, необходимо обратить внимание:

– на обстоятельства, исключающие вину;
– форму вины;
– влияние формы вины на вид и размер ответственности;
– обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность;
– порядок установления вины.

Обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения. Лицо не признается виновным в совершении налогового правонарушения, если его действия (бездействие) есть следствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств (подп. 1 п. 1 ст. 111 НК РФ).

Практически это имеет отношение к бездействию, например к непредставлению деклараций, отчетов, других документов, необеспечению сохранности данных бухгалтерского учета и т. п.

НК РФ не содержит исчерпывающего перечня обстоятельств, могущих повлиять на поведение налогоплательщика или другого обязанного лица, однако указывает, что для освобождения от ответственности эти обстоятельства должны быть одновременно и чрезвычайными, и непреодолимыми.

Чрезвычайным можно признать исключительное событие, не имеющее аналогов или же повторяющееся редко, не систематически, резко отличное от каждодневных явлений. Такое событие необязательно должно быть неожиданным. Напротив, его можно предвидеть, ожидать, прогнозировать. Важно лишь, чтобы при этом оно было непреодолимым. Это означает, что разумными усилиями лица нельзя устранить наступление такого события или избежать его последствий.

Названная ситуация не присуща исключительно налоговому праву. И другие отрасли права, регулирующие вопросы наложения взысканий, в том или ином виде указывают на это обстоятельство как исключающее вину.

Специфично для налогового права другое обстоятельство, исключающее вину: выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных финансовым, налоговым или другим уполномоченным государственным органом, или должностными лицами в пределах их компетенции.

Налогоплательщики имеют право на полную и точную информацию о налоговом законодательстве, о предоставляемых им законами правах и налагаемых обязанностях.

НК РФ выделяет право налогоплательщика на получение текущей информации о законодательстве и право на получение разъяснений по конкретным вопросам, возникающим в процессе налогообложения.

Согласно ст. 21 НК РФ налогоплательщики имеют право получать от налоговых органов информацию о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и об иных актах, содержащих нормы законодательства о налогах и сборах, порядке исчисления налогов и сборов и заполнения деклараций, а также о правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц.

Налогоплательщики имеют также право получать от финансовых органов письменные разъяснения по вопросам

применения законодательства о налогах и сборах.

Всю информацию налоговые и финансовые органы обязаны предоставлять налогоплательщикам бесплатно.

Если нарушивший закон налогоплательщик действовал на основании разъяснений или указаний налогового или иного государственного органа (не только полученных по запросу самого налогоплательщика, но и данных неопределенному кругу лиц), то налицо так называемая юридическая ошибка, добросовестное заблуждение относительно смысла закона. Юридическая ошибка не рассматривается как проявление умысла или неосторожности, поскольку добросовестное заблуждение исключает осознание лицом противоправности своих действий.

Не стоит путать заблуждение с незнанием закона, что имеет место тогда, когда лицо вообще не знает о существовании надлежащим образом принятого и опубликованного закона, тогда как должно и объективно могло знать о нем. Незнание закона не освобождает от ответственности.

В случае заблуждения в понимании смысла закона вина лежит не на налогоплательщике, а на законодателе, принявшем неконкретный закон, допускающий разночтения, неоднозначность толкования и т. п.

В Постановлении от 8 октября 1996 г. № 13-П «По делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 года “О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году”» Конституционный Суд РФ отметил, что «законодательные органы в целях реализации конституционной обязанности граждан платить законно установленные налоги и сборы должны обеспечивать, чтобы законы о налогах были конкретными и понятными. Неопределенность норм в законах о налогах может привести к не согласующемуся с принципом правового государства (ст. 1 Конституции РФ) произволу государственных органов и должностных лиц в их отношениях с налогоплательщиками и к нарушению равенства прав граждан перед законом (ст. 19 Конституции РФ)».

Вполне возможна ситуация, когда налогоплательщик, обратившийся с запросом о содержании закона о налоге в налоговый или финансовый орган, не получает ответа. В этой ситуации он может обратиться к консультантам, юристам, аудиторам. Как быть, если налогоплательщик, действуя в соответствии с разъяснениями этих специалистов, все же окажется нарушившим закон о налоге? Представляется, что вина исключается в любом случае нарушения закона вследствие юридической ошибки.

Ключевым моментом при этом должно быть обращение с

запросом в налоговый или финансовый орган и неполучение ответа. Нарушение налоговым или финансовым органом своих обязанностей, предусмотренных ст. 32, 34.2 НК РФ, и соответственно нарушение при этом права налогоплательщика на информацию не может повлечь наложения санкций на налогоплательщика. Иное означало бы и нарушение ст. 1 и 19 Конституции РФ, на что указал КС РФ{339}.

Формы вины. Вина характеризуется двумя аспектами: интеллектуальным и волевым. Их сочетания образуют конкретные формы вины. Налоговое правонарушение может быть совершено умышленно или по неосторожности.

Традиционно выделяют две формы умысла: прямой и косвенный. Они характеризуются одинаковым интеллектуальным аспектом и различным волевым. При умышленной вине интеллектуальный аспект означает, что лицо, совершившее поступок, осознавало его противоправную направленность. Иными словами, нарушитель законодательства знал о существовании закона, о том, как этот закон должен выполняться, какие действия ведут к его нарушению и каковы последствия нарушения. Волевой аспект состоит в том, что лицо желало при прямом умысле или сознательно допускало при косвенном умысле наступление вредных последствий своих действий (бездействия). Возможны ситуации, когда лицо, сознавая, что нарушает закон, действует «из лучших побуждений». Например, бухгалтер, сознательно допуская отступления от правил ведения учета, считает, что это приведет к более точному, правильному отражению хозяйственной операции и определению ее результата. В такой ситуации он не желает и не допускает наступления вредных последствий. Если эти последствия все же наступят, то говорить об умышленной форме вины нет оснований.

Правонарушения, совершенные умышленно, наиболее опасны, поэтому налоговое законодательство устанавливает повышенные размеры взысканий именно за умышленные правонарушения.

Так, согласно ст. 122 НК РФ неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налогооблагаемой базы или неправильного исчисления сумм налога по итогам налогового периода или иных неправомерных действий (бездействия), выявленные при налоговой проверке, влекут взыскание штрафа в размере 20 % неуплаченной суммы налога. А те же действия, совершенные умышленно, влекут взыскание штрафа в размере 40 % неуплаченных сумм налога.

Умысел учитывается и при решении вопроса о привлечении к

уголовной ответственности за налоговые преступления. Уголовный кодекс Российской Федерации предусматривает, что лицо может быть осуждено за уклонение от уплаты налогов только в том случае, если доказан умысел: налогоплательщик осознавал противоправный характер своих действий и непосредственно желал наступления вредных последствий в виде неполучения бюджетом сумм налогов.

Для неосторожной вины традиционно выделяют две ее формы: небрежность и самонадеянность (легкомыслие). Однако НК РФ предусматривает неосторожную вину только в форме небрежности. В этом случае лицо, совершившее правонарушение, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия), хотя должно было и могло осознавать. Например, бухгалтер, включая в состав затрат на производство товаров (работ, услуг) сумму процентов по кредиту, израсходованному на приобретение основных производственных фондов, действует противоправно. Если его действия объясняются тем, что он недостаточно внимательно изучил Положение о составе затрат, то налицо небрежность. Бухгалтер обязан знать содержание необходимых нормативных актов.

Вина в форме небрежности проявляется также в том, что лицо осознает противоправный характер своих действий (бездействия), но не осознает вредности их последствий, хотя должно было и могло осознавать.

Когда бухгалтер сознательно допускает отступление от правил ведения учета, считая, что это приведет к более точному и правильному отражению в учете хозяйственной операции и ее результатов, но при этом ошибается, то его действия рассматриваются как проявление небрежности.

Законодатель не указал в НК РФ в качестве неосторожной вины самонадеянность (легкомыслие). В этом случае лицо осознает противоправность своих действий, предвидит вредность их последствий, но рассчитывает на предотвращение этих последствий. Возможно, что авторы проекта кодекса просто не увидели ситуаций, в которых могла бы проявиться эта форма неосторожной вины. Однако такие ситуации не исключены.

Например, бухгалтер, относя на затраты производства проценты по кредиту, израсходованному на приобретение основных средств, понимает противоправность своих действий, но полагает, что ущерба для бюджета не будет, так как все равно предприятие понесло убыток, налог не исчисляется. Если будет установлено, что результат деятельности все же положительный, получена налогооблагаемая прибыль, налог подлежит уплате, то налицо самонадеянность бухгалтера: в силу занимаемой

должности он должен был правильно определить хозяйственные результаты. Поэтому неучет этой формы неосторожной вины в НК РФ – явный пробел. Он должен приводить к тому, что при обнаружении этой формы вины лицо будет освобождаться от ответственности, поскольку отсутствием вины в установленных ст. 110 НК РФ формах признано отсутствие вины вообще. Виновным признается лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или неосторожно. При решении вопроса о привлечении лица к ответственности, предусмотренной в НК РФ за налоговые правонарушения, эти термины могут пониматься только в том значении, в каком их употребляет НК РФ. Это следует из п. 1 ст. 11 НК РФ.

Вина и ее формы в КоАП РФ. В КоАП РФ вина физического лица определяется как психическое отношение лица к совершенному им противоправному деянию. В статье 2.2 КоАП РФ предусмотрены традиционные формы вины физического лица, а именно: прямой и косвенный умысел; неосторожность – самонадеянность и небрежность.

Особо подчеркнем, что вина юридического лица определяется в КоАП РФ совершенно иначе, чем в НК РФ. Определение вины юридического лица в КоАП РФ напрямую не связано с виной конкретных физических лиц, которые своими непосредственными противоправными действиями или бездействием обусловили совершение юридическим лицом административного правонарушения.

В соответствии с ч. 2 ст. 2.1 КоАП РФ вина юридического лица в нарушении налогового законодательства, ответственность за которое предусмотрена, в частности, в ч. 2 ст. 16.2 и в ст. 16.22 КоАП РФ, определяется как непринятие им всех зависящих от него мер по соблюдению соответствующих правил и норм налогового и таможенного законодательства при наличии у него возможности для их соблюдения. Так, вина юридического лица в совершении административного правонарушения, предусмотренного в ст. 16.22 КоАП РФ, определяется как непринятие всех мер уплаты юридическим лицом в установленные сроки налогов и сборов в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ при наличии возможности для их своевременной уплаты.

Обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за налоговые правонарушения. К рассмотрению формы вины и обстоятельств, исключающих вину, тесно примыкает вопрос об обстоятельствах, смягчающих и отягчающих ответственность за налоговые правонарушения. Им посвящена ст. 112 НК РФ.

Налоговый кодекс РФ не содержит исчерпывающего перечня обстоятельств, смягчающих ответственность. Любые обстоятельства могут быть признаны судом или налоговым органом смягчающими ответственность. Однако НК РФ устанавливает три случая, когда ответственность обязательно должна быть смягчена.

Во-первых, совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств. Например, гражданин вследствие семейных неурядиц забывает подать налоговую декларацию в срок.

Во-вторых, тяжелое материальное положение физического лица. Например, из-за болезни родственника налогоплательщик несет большие затраты на медицину и лекарства, поэтому уклоняется от уплаты налога, чтобы сберечь деньги на эти цели. Вина такого налогоплательщика имеется, правонарушение совершено. Однако наказание за него должно быть уменьшено.

В-третьих, смягчающим обстоятельством признается совершение нарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости. Это особенно важно иметь в виду бухгалтерам, которые, с одной стороны, обязаны подчиняться приказам руководителя предприятия, а с другой – остаются субъектами ответственности. Бытует мнение, что выполнение распоряжения руководителя, влекущее нарушение налогового законодательства, не может быть основанием, исключающим ответственность, а лишь смягчает ее.

Однако есть и другой взгляд на эту проблему. Главный бухгалтер обязан выполнять положения Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», который предусматривает, что в случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по ведению бухгалтерского учета данные принимаются к регистрации в бухгалтерских регистрах и объект учета отражается в бухгалтерской отчетности на основании письменного распоряжения руководителя организации, который несет всю полноту ответственности за достоверность информации в бухгалтерском учете и отчетности (п. 8 ст. 7). Следовательно, при наличии незаконного распоряжения руководителя перед бухгалтером возникает дилемма: какой закон нарушить – о налоге или о бухгалтерском учете. Поскольку закон о бухгалтерском учете четко указывает бухгалтеру правила поведения, то, нарушая закон о налоге, бухгалтер действует в соответствии с другим законом, т. е. правомерно. Четкое указание, что вся полнота ответственности лежит на руководителе, исключает применение мер ответственности к бухгалтеру.

По обстоятельствам, отягчающим ответственность, НК РФ ограничивает усмотрение налоговых органов и судов. Только те обстоятельства, которые прямо и непосредственно предусмотрены НК РФ, могут признаваться отягчающими.

Так, в НК РФ предусмотрено, что ответственность отягчает совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение.

Помимо обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность при индивидуализации наказания, должны учитываться мотив и цель действий лица. Они так же, как и форма вины, характеризуют психическое отношение лица к совершаемому им правонарушению, но относятся к факультативным признакам субъективной стороны нарушения налогового законодательства. Ни в одной статье НК РФ не указано, что мотив или цель могут влиять на квалификацию деяния. Поэтому они могут учитываться только при определении конкретного размера взыскания.

Обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за административные правонарушения в области налогов и сборов, предусмотренные КоАП РФ. КоАП РФ не содержит исчерпывающего перечня обстоятельств, смягчающих ответственность. Любые обстоятельства могут быть признаны судьей или должностным лицом таможенного органа, рассматривающим дело об административном правонарушении в области налогов и сборов, смягчающими ответственность, даже если они не предусмотрены в КоАП РФ. В статье 4.2 КоАП РФ устанавливается ряд ситуаций, когда ответственность обязательно должна быть смягчена. Вот некоторые из них.

Для обстоятельств, отягчающих ответственность, КоАП РФ ограничивает усмотрение судей и должностных лиц таможенных органов, уполномоченных рассматривать дела об административных правонарушениях в области налогов и сборов. Только те обстоятельства, которые прямо предусмотрены КоАП РФ в ст. 4.3, могут признаваться отягчающими. Такие обстоятельства учитываются как отягчающие ответственность лишь в случае, если они не предусмотрены в качестве квалифицирующего признака соответствующего административного правонарушения в области налогов и сборов (ч. 2 ст. 4.3 КоАП РФ). КоАП РФ предоставляет возможность судьям и должностным лицам таможенных органов при назначении административного наказания за нарушения налогового законодательства не признавать отягчающими ответственность обстоятельства, предусмотренные в качестве

отягчающих административную ответственность в ст. 4.3 КоАП РФ.

В качестве обстоятельства, отягчающего предусмотренную в КоАП РФ ответственность за нарушения налогового законодательства, в ст. 4.3 КоАП РФ упоминается, в частности, повторное совершение административного правонарушения в области налогов и сборов лицом, ранее подвергнутым административному наказанию за однородное административное правонарушение. Подобное положение предусмотрено и в НК РФ. Однако срок, в течение которого лицо считается ранее подвергнутым ответственности, в НК РФ и в КоАП РФ исчисляется по-разному. В статье 112 НК РФ этот срок составляет 12 месяцев и исчисляется с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении налоговой санкции. В статье 4.6 КоАП РФ такой срок начинается со дня вступления в законную силу постановления о назначении административного наказания и заканчивается по истечении одного года со дня окончания исполнения постановления о назначении административного наказания. В пункте 2 ст. 112 НК РФ повторность определяется как вторичное совершение аналогичного правонарушения, ответственность за которое предусмотрена в той же статье НК РФ. В пункте 2 ч. 1 ст. 4.3 КоАП РФ повторность понимается как вторичное совершение однородного, т. е. любого административного правонарушения в области налогов и сборов, ответственность за которое предусмотрена в КоАП РФ.

Совершение правонарушения группой лиц служит не отягчающим административную ответственность обстоятельством, а квалифицирующим признаком административных правонарушений в области налогов и сборов, предусмотренных в ст. 15.3–15.9; в ч. 2 ст. 15.10; ст. 15.11, 15.32, 15.33, 16.2 и 16.22 КоАП РФ.

Порядок установления вины. Каждый налогоплательщик считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в порядке, предусмотренном федеральным законом (ст. 108 НК РФ).

> Презумпции виновности налогоплательщика не существует.

Презумпции виновности налогоплательщика не существует. Это означает, что налогоплательщик не обязан доказывать свою невиновность. Обязанность доказывать вину налогоплательщика лежит на налоговых органах.

Налоговый кодекс РФ предусматривает также, что все

неустранимые сомнения виновности налогоплательщика в совершении налогового правонарушения толкуются в пользу налогоплательщика (п. 6 ст. 108 НК РФ).

Презумпция невиновности (ст. 1.5 КоАП РФ). Принцип презумпции невиновности, закрепленный в ст. 1.5 КоАП РФ, реализуется при установлении вины лица в совершении административного правонарушения и означает следующее.

Во-первых, лицо подлежит административной ответственности только за те административные правонарушения, по которым установлена его вина. Такой же подход используется в п. 2 ст. 109 и в ст. 111 НК РФ.

Во-вторых, лицо, в отношении которого ведется производство по делу об административном правонарушении, считается невиновным, пока его вина не будет доказана в порядке, предусмотренном КоАП РФ, и установлена вступившим в законную силу постановлением судьи или должностного лица таможенного органа, рассмотревших дело о нарушении налогового законодательства.

Вина лица в нарушении налогового законодательства, ответственность за которое предусмотрена в КоАП РФ, доказывается в порядке производства по делам об административных правонарушениях. Данный порядок регламентирован в разделе IV КоАП РФ «Производство по делам об административных правонарушениях».

Лицо считается невиновным в совершении административного правонарушения до вступления в законную силу постановления о назначении административного наказания.

В-третьих, лицо, привлекаемое к административной ответственности, не обязано доказывать свою невиновность. Обязанность доказывать вину лица в совершении административного правонарушения в области налогов и сборов возлагается на судью или должностное лицо таможенного органа, которые в соответствии с КоАП РФ уполномочены рассматривать такие дела.

В-четвертых, неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к административной ответственности за нарушения налогового законодательства, толкуются в пользу этого лица.

Аналогичные положения о порядке установления вины лица в совершении налогового правонарушения предусмотрены в п. 6 ст. 108 НК РФ.

19.3.5. Освобождение от ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах

Нарушитель налогового законодательства *освобождается от административной ответственности*, если истек срок давности привлечения к административной ответственности к моменту вынесения решения субъекта административной юрисдикции о привлечении к административной ответственности (решения о привлечении к налоговой ответственности (о взыскании налоговой санкции), постановления о назначении административного наказания).

Нарушитель налогового законодательства *освобождается от уголовной ответственности*, если истек срок давности привлечения к уголовной ответственности к моменту вступления приговора суда по уголовному делу в законную силу.

Установление срока преследует цель исключить применение наказаний за деяния, утратившие актуальность за давностью лет.

Для применения института давности необходимо установить не только размер срока давности, но также определить:

– с какого момента начинается течение срока давности;

– какие обстоятельства прекращают течение срока давности;

– какие периоды не учитываются при исчислении срока давности.

Кодекс РФ об административных правонарушениях указывает два момента для определения даты начала срока давности: день совершения недлящегося правонарушения и день обнаружения длящегося правонарушения(ст. 4.5 КоАП РФ). В части 1 ст. 4.5 КоАП РФ срок давности вынесения постановления по делу об административном правонарушении в области налогов и сборов установлен в один год, таможенного законодательства – в два года. По истечении этих сроков лицо не может быть привлечено к предусмотренной в КоАП РФ административной ответственности за нарушения соответственно законодательства о налогах и сборах, таможенного законодательства.

В НК РФ установлен один вариант: начало течения срока давности зависит от момента совершения правонарушения. В тех случаях, когда этот момент можно конкретно определить, начало течения срока – это день фактического совершения нарушения. Когда же дату нарушения можно лишь соотнести с тем или иным налоговым периодом, то срок давности исчисляется со дня, следующего за днем окончания соответствующего налогового периода.

> Материальные составы налоговых правонарушений предусматривают наличие недоимки в качестве обязательного признака правонарушения.

Материальные составы налоговых правонарушений предусматривают наличие недоимки в качестве обязательного признака правонарушения. Недоимка может быть выявлена только по окончании налогового периода. Поэтому до истечения этого периода нельзя сделать вывод о правонарушении.

Этим объясняется исчисление срока давности со следующего дня после окончания налогового периода для налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 120 и 122 НК РФ. Составы этих правонарушений предусматривают учет налогового периода.

Срок давности исчисляется в соответствии с общими правилами исчисления сроков, установленными ст. 6.1 НК РФ.

Срок давности может приостанавливаться. В НК РФ для этого предусмотрено одно основание: активное противодействие налогоплательщика проведению выездной налоговой проверки. При этом необходимо установить, что эти действия стали непреодолимым препятствием для проведения проверки и определения сумм налогов, подлежащих уплате (п. 1.1 ст. 113 НК РФ).

Налоговый кодекс РФ не предусматривает других оснований для прерывания течения срока давности. Таким основанием не может быть и возбуждение уголовного дела. В части 5 ст. 4.5 КоАП РФ предусмотрено основание для приостановления течения срока давности привлечения к административной ответственности: с момента удовлетворения ходатайства должностного лица, привлекаемого к ответственности за нарушение налогового законодательства, о рассмотрении дела по месту жительства данного лица до момента поступления материалов дела судье или должностному лицу таможенного органа, который уполномочен рассматривать дело по месту жительства лица, привлекаемого к ответственности.

Следует обратить внимание на следующую особенность. Пункт 3 ст. 108 НК РФ в первоначальной редакции устанавливал, что ответственность за нарушение, совершенное физическим лицом, наступает, если это нарушение не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством РФ. Следовательно, при возбуждении уголовного дела по фактам выявленных нарушений налогового законодательства нет законных оснований для привлечения лица к ответственности, установленной НК РФ. Если же расследование уголовного дела по каким-либо основаниям прекращалось, то на течении срока давности для привлечения к административной ответственности за налоговое правонарушение это не сказывалось.

> Уголовное преследование в налоговой сфере должно применяться в крайних случаях и при наличии убедительных оснований.

Эта норма была направлена на пресечение практики необоснованного привлечения граждан к уголовной ответственности за налоговые правонарушения. Уголовное преследование в налоговой сфере должно применяться в крайних случаях и при наличии убедительных оснований.

Если же уголовное дело возбуждается лишь как средство давления на неплательщика, без каких-либо процессуальных перспектив, то это может привести к тому, что при затянутых сроках следствия лицо вообще избежит какой-либо ответственности из-за истечения срока давности.

Однако в дальнейшем эта норма была исключена из НК РФ в целях исключения случаев избежания ответственности вообще. На практике это означает, что налоговые органы приостанавливают исполнение своих решений о взыскании налоговой санкции в виде штрафа с налогоплательщика, если по тем же обстоятельствам против него возбуждено уголовное дело. Срок давности взыскания штрафов начинает исчисляться со дня, когда налоговый орган получил постановление об отказе в возбуждении или о прекращении уголовного дела (п. 2 ст. 115 НК РФ).

19.4. Система и составы нарушений законодательства о налогах и сборах

Конкретные виды и размеры ответственности участников налоговых отношений установлены в ряде нормативных актов – в НК РФ, КоАП РФ, ответственность за налоговые преступления установлена в УК РФ.

В приводимом описании конкретных видов правонарушений учтены основные составы, которые не связаны с конкретными налогами, а установлены для того, чтобы пресечь деяния, вредоносные для налоговой системы в целом. Не все из этих составов предусмотрены действующим российским законодательством, что скорее нужно оценить как пробел, чем как намеренное решение законодателя. Изучение этих составов позволит также закрепить знания об обязанностях участников налоговых отношений.

19.4.1. Правонарушения против системы налогов

Правонарушения против системы налогов направлены на

незаконное установление, ввод в действие и взимание налогов. Законно установленные и введенные в действие налоги признаются правомерным изъятием из права собственности. Соответственно незаконные налоги представляют собой покушение на собственность юридических и физических лиц, и взимание таких налогов должно пресекаться, в том числе и применением мер ответственности к лицам, принимающим незаконные решения об установлении и введении в действие незаконных налогов, и лицам, исполняющим эти решения.

Незаконное освобождение от уплаты налога – это наказуемое правонарушение, так как, с одной стороны, приводит к недополучению средств бюджетом, с другой – создает неравные условия хозяйствования налогоплательщиков, подрывает основы конкуренции.

К группе составов правонарушений против системы налогов могут быть отнесены следующие:

– незаконное установление и/или введение налогов, т. е. издание должностным лицом акта, предусматривающего установление и введение в действие налога, не установленного законодательством, или акта, предусматривающего введение налога, установленного законодательством, но введение налога не отнесено к компетенции должностного лица, или издание акта, прямо или косвенно увеличивающего размеры, отменяющего льготы, изменяющего сроки уплаты законно установленного и введенного в действие налога;

– незаконное взимание налогов, т. е. прямое или косвенное понуждение к уплате налогов (либо взимание налогов), не установленных и/или не введенных в соответствии с законодательством, принуждение к уплате налогов в бóльших против установленных размерах, незаконный отказ в предоставлении льгот или понуждение к уплате налогов до наступления законно установленных сроков их уплаты;

– незаконное освобождение от уплаты налогов, т. е. полное или частичное освобождение налогоплательщика от выполнения обязательств уплаты налога предоставлением льгот или сложением недоимки, если эти действия совершены с превышением установленных законом полномочий должностного лица либо с нарушением установленных законом оснований и процедур.

Ни НК РФ, ни КоАП РФ не предусмотрели ни одного состава правонарушения против системы налогов. В этом проявляется дань традициям, когда отношения гражданина и государства в налоговой сфере не рассматривались как отношения равных

субъектов. Подчиненное положение гражданина исключало саму мысль об ответственности государства за неправовые действия в сфере налогообложения. Возможна была только ответственность отдельных чиновников за должностные правонарушения. Между тем в НК РФ и в КоАП РФ вообще не установлены меры ответственности должностных лиц, в том числе должностных лиц налоговых органов. Для них в НК РФ содержатся лишь отсылочные нормы. Так, п. 3 ст. 35 НК РФ определено, что за неправомерные действия (бездействие) должностные лица и другие работники налоговых и таможенных органов несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации. Аналогично решен вопрос об ответственности должностных лиц и других работников органов внутренних дел и следственных органов (п. 2 ст. 37 НК РФ).

Отсутствие какой-либо реальной ответственности должностных лиц, устанавливающих и взыскивающих незаконные налоги и сборы, служит причиной частого превышения органами исполнительной власти компетенции в налоговой сфере. Установление такой ответственности послужило бы реальной гарантией прав налогоплательщиков.

> **«Собирать налогов больше, чем абсолютно необходимо, – значит заниматься узаконенным грабежом».**
>
> ***(Калвин Кулидж, 1872–1933, 30-й президент США (1923–1929))***

В зарубежных законодательствах произвольное взимание налогов нередко рассматривается как преступление против собственности граждан. «Любое взимание средств – прямое или косвенное, не утвержденное действующими законами – в каком бы виде и для какого бы назначения они ни взимались, категорически запрещается под страхом привлечения к ответственности служащих, взимающих эти средства», – говорится в ст. 1 французского Закона о финансах{340}.

19.4.2. Правонарушения против исполнения налогового обязательства

Основная обязанность налогоплательщика – полная и своевременная уплата налогов. Способы уклонения от уплаты налогов различны и по отношению к каждому конкретному налогу специфичны.

Уклонения от уплаты налогов

Уклонения от уплаты налогов – наиболее часто встречающаяся и наиболее опасная группа налоговых правонарушений и преступлений. Суть этих правонарушений и преступлений состоит в неисполнении или ненадлежащем исполнении налогоплательщиком обязательств перед бюджетом. Общественная вредность административно наказуемого и общественная опасность уголовно наказуемого уклонения от налогообложения, однако, не сводится только к недополучению бюджетом средств и росту его дефицита. Уклонение от налогообложения подрывает основы рыночной конкуренции, ставит недоимщика в более выгодное положение по сравнению с добросовестным налогоплательщиком. Кроме того, недоплата налога одним лицом компенсируется другими налогоплательщиками: государству приходится увеличивать ставки или прибегать к новым видам налогообложения.

Существуют различные причины, побуждающие налогоплательщика уклониться от налога. П.М. Годме выделяет моральные, политические, экономические и технические причины{341}.

Ослаблению моральных критериев в отношениях налогоплательщика и государства нередко способствует законодатель. Налоговые законы не всегда соответствуют основным принципам законодательства – всеобщности, постоянству и беспристрастности, что снижает их престиж и авторитет. Кроме того, в случае установления высокой ставки налога налогоплательщик воспринимает ее как выражение подавления и считает себя вправе ей сопротивляться. Эти обстоятельства приводят к тому, что «для многих украсть у казны не значит украсть»{342}.

> Уклонение от налогообложения подрывает основы рыночной конкуренции.

Политические причины уклонения от налога связаны с регулирующей функцией налогов: посредством их государство проводит социальную и экономическую политику. Лица, против которых направлена такая политика, уклонением от уплаты налогов оказывают определенное противодействие намерениям государства.

Экономические стимулы уклонения от налогообложения, как правило, служат определяющими. Налогоплательщик сравнивает экономические последствия уплаты налога и применения

санкций. Естественно, чем выше ставка налога и меньше размер санкций, тем выше экономический эффект от уклонения.

Другая сторона этой проблемы состоит в том, что чем хуже экономическое положение налогоплательщика, тем выше побудительные мотивы уклонения. *Во-первых*, выполнение всех налоговых обязательств может ухудшить экономическое положение субъекта вплоть до критического. Уклонение от налогообложения может рассматриваться налогоплательщиком как единственный шанс выжить. *Во-вторых*, хотя применение санкций к экономически слабому субъекту может и разорить его, все же угроза потерять все может быть менее существенна, чем угроза применения санкций к динамично развивающемуся субъекту, который при этом лишается реальных перспектив.

Существенно возрастает практика уклонения от налогообложения в периоды экономических спадов, что объясняется не только ухудшением материального положения налогоплательщиков, но и потребителей их продукции (работ, услуг), в результате чего сокращается возможность переложения налога повышением отпускных цен.

> **«Налоговое законодательство создало больше преступников, чем любой другой законодательный акт».**
>
> ***(Барри Голдуомер, 1909–1998, американский политик)***

Технические причины уклонения от налогообложения связаны прежде всего с несовершенством форм и методов контроля. Налоговые органы не в состоянии проконтролировать каждую хозяйственную операцию, проверить достоверность каждого бухгалтерского документа.

К уклонению от уплаты налога в связи с несовершенством налогового законодательства весьма близко другое понятие – избежание налога (налоговое планирование).

Налоговое планирование – законный способ обхода налогов с применением всех допустимых законом налоговых льгот и приемов сокращения налоговых обязательств.

> Налоговое планирование – законный способ обхода налогов с применением всех допустимых законом налоговых льгот и приемов сокращения налоговых обязательств.

Ответственность за уклонение от уплаты налогов

Законодательством предусмотрена административная и уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов{343}.

Административная ответственность предусмотрена ст. 122 НК РФ, ст. 16.22 КоАП РФ. В соответствии со ст. 122 НК РФ она наступает за неуплату или неполную уплату сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия). В статье 16.22 КоАП РФ установлена административная ответственность для граждан, организаций и их должностных лиц за невнесение в установленные сроки налогов и сборов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ. Законодатель не выделил в отдельные составы нарушения, приводящие к неуплате налога, но различающиеся способом совершения. Такой подход можно объяснить задачей максимально упростить законодательство. Однако это приводит к нарушениям принципов юридической ответственности и прежде всего принципов дифференциации, соразмерности, определенности.

Так, неуплата или неполная уплата сумм налога в результате арифметической ошибки в расчете налога или неправильного применения ставки налога легко выявляется при камеральной проверке и не требует применения к нарушителю серьезных мер воздействия.

Занижение налоговой базы может быть выявлено только при выездной проверке должностными лицами налогового органа. Санкции за это нарушение должны быть строже.

Совершенно недопустимо указание на «другие неправомерные действия», приводящие к применению наказаний (наложению взысканий). Такие нечеткие формулировки – угроза произвольного расширения круга наказуемых поступков, нарушения законности при разрешении споров о налогообложении.

Более строгие санкции за неуплату или неполную уплату налога установлены только в зависимости от формы вины. Штраф удваивается в случае неуплаты или неполной уплаты сумм налога в результате умышленных деяний (п. 3 ст. 122 НК РФ).

Форма вины существенна и при решении вопроса о виде ответственности. Умышленное уклонение от уплаты налога при определенных условиях может расцениваться как налоговое преступление. Административная ответственность за неуплату или неполную уплату налога наступает для физических лиц лишь в том случае, если деяние не содержит признаков состава

преступления, предусмотренного уголовным законодательством РФ.

Поступления средств в бюджеты зависят не только от выполнения обязанностей налогоплательщиками с учетом отмеченной Конституционным Судом РФ многостадийности процесса уплаты налогов в бюджет и участия разных субъектов в исполнении налогового обязательства на различных его стадиях{344}. Значение налогового обязательства в многостадийном процессе уплаты налога в бюджет обеспечивает возможность перемены лиц в указанном обязательстве. С момента удержания налога налоговым агентом налоговое обязательство для налогоплательщика прекращается надлежащим исполнением и считается обязательством налогового агента. С этого момента меры государственного принуждения не могут быть применены к налогоплательщику, а могут быть применены только к налоговому агенту. С момента представления налогоплательщиком платежного поручения в банк при наличии достаточного остатка на его счете налоговое обязательство для налогоплательщика прекращается надлежащим исполнением и считается обязательством банка. С этого момента меры государственного принуждения не могут быть применены к налогоплательщику, а могут быть применены только к банку, если только не будет доказано недобросовестное поведение налогоплательщика по использованию схем уклонения от уплаты налогов с участием банка.

«Неописуемое богатство – доходы, не указанные в налоговой декларации»[14].

Таким образом, помимо налогоплательщика существуют и другие лица, которые принимают непосредственное участие в процессе начисления, сбора и перечисления в бюджет налогов. Это налоговые агенты, а также юридические лица, ведущие расчетно-кассовое исполнение доходной части бюджетов (банки). Как показывает практика, далеко не всегда эти участники налоговых отношений строго придерживаются требований законодательства. Допускаемые ими правонарушения серьезны и требуют установления специальных мер ответственности.

Ответственность банков

Налоговые органы выявили многочисленные факты задержки

банками исполнения платежных поручений на уплату налогов предприятий и граждан. Соответствующие суммы списывались банками со счетов налогоплательщиков, но не перечислялись на бюджетные счета, а использовались в качестве кредитных ресурсов. Так же некоторые банки поступали и с платежными требованиями налоговых органов о списании в бесспорном порядке со счета налогоплательщика сумм недоимок. Такая практика, безусловно, незаконна.

НК РФ установил ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей, возложенных кодексом на банки (ст. 86). О важности установления такой ответственности свидетельствует отдельная глава кодекса (гл. 18 «Виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, и ответственность за их совершение»), а ответственности должностных лиц банков за необеспечение надлежащего исполнения возложенных на банки обязанностей посвящены ст. 15.7–15.9, ч. 2 ст. 15.10 КоАП РФ.

Статьей 133 НК РФ установлена ответственность банков за нарушение срока исполнения поручения налогоплательщика или налогового агента перечислить сумму налога или сбора, а ст. 135 НК РФ – за неправомерное неисполнение банком в установленный кодексом срок решения налогового органа о взыскании налога или сбора, а также пеней и штрафа. В обоих случаях с нарушителя взыскиваются штрафные проценты, т. е. налоговая санкция в виде штрафа, определенного в процентах (в размере 1/150 ставки рефинансирования Банка России, но не более 0,2 % за каждый день просрочки). Административная ответственность должностных лиц банков за аналогичные правонарушения предусмотрена в ст. 15.8 КоАП РФ.

Ответственность применяется, если банком не перечислены средства при наличии их на счете налогоплательщика. Однако обнаружились факты, когда банки не зачисляли поступившие в пользу клиента средства на его счет, а без зачисления переводили их по указанным клиентом адресам. При этом оставались неисполненными инкассовые поручения налоговых органов о взыскании недоимок.

Во избежание таких нарушений НК РФ установил ответственность за совершение банком действий по созданию ситуации отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика, если в банке находится инкассовое поручение налогового органа (п. 2 ст. 135 НК РФ).

Ответственность налоговых агентов установлена ст. 123 НК РФ за неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению

налоговым агентом.

19.4.3. Правонарушения против прав и свобод налогоплательщиков

Никто не работает лишь для того, чтобы уплачивать налоги. Предприятия прежде всего – производители товаров (работ, услуг), а затем уже налогоплательщики. Налогообложение не должно подрывать свою собственную основу – бизнес. Это правило должно применяться не только на уровне налоговой политики государства, но и на уровне практической реализации налогового законодательства. Еще А. Смит в качестве одного из ключевых требований к системе налогов выдвинул необременительность уплаты налогов.

> **«Хуже налогов может быть только одно – когда не с чего платить налоги».**
>
> ***(Томас Дьюар, 1864–1930, общественный деятель, США)***

Ряд правонарушений против прав и свобод относится к числу должностных (например, злоупотребление властью или служебным положением, превышение власти или служебных полномочий и др.). Но есть и специфические правонарушения, которые целесообразно выделить в отдельные составы.

Налоговый кодекс РФ достаточно подробно регулирует процедуры налогового контроля, устанавливает ограничения вмешательства налоговых органов в производственную деятельность и личную жизнь налогоплательщиков. В частности, п. 1 ст. 103 НК РФ определено, что при проведении налогового контроля не допускается причинение неправомерного вреда налогоплательщику, плательщику сбора, налоговому агенту или их представителям либо имуществу, находящемуся в их владении, пользовании или распоряжении. Пункт 4 ст. 102 НК РФ устанавливает, что разглашение должностными лицами налоговых органов сведений, составляющих налоговую тайну, влечет ответственность, предусмотренную федеральными законами.

Если законодатели сочли необходимым установить в НК РФ ответственность свидетелей, экспертов и переводчиков (ст. 128, 129 НК РФ), то необходимость установления ответственности должностных лиц за невыполнение предусмотренных кодексом обязанностей очевидна. Поэтому необходимо было бы

предусмотреть ответственность за:

– незаконное воспрепятствование хозяйственной деятельности налогоплательщика, т. е. незаконный отказ должностным лицом налогового органа в постановке на налоговый учет, незаконное приостановление операций налогоплательщика по счетам в банках или иных кредитных учреждениях или незаконное наложение ареста на имущество налогоплательщика, а также незаконное проведение должностным лицом налогового органа контрольных действий приемами и способами, существенно затрудняющими выполнение налогоплательщиком его обычных деловых операций, незаконное требование к расширению видов и объемов учетных действий и отчетных документов;

– отказ от консультирования или непредставление консультаций, т. е. отказ должностного лица финансового или налогового органа предоставить налогоплательщику или другому участнику налоговых отношений бесплатную письменную информацию о порядке и условиях налогообложения, о его правах и обязанностях либо непредоставление такой информации в установленный срок;

– разглашение налоговой тайны, т. е. незаконное использование или передача другому лицу сведений, составляющих в соответствии с законодательством налоговую тайну, ставших известными должностному лицу налогового органа или иному лицу в связи с выполнением им своих профессиональных или должностных обязанностей.

19.4.4. Правонарушения против системы гарантий исполнения обязанностей и реализации прав налогоплательщиков

Выполнение налогоплательщиком обязанностей уплаты налогов гарантируется не только установлением ответственности за нарушения налогового законодательства, но и системой мер, направленных на предотвращение правонарушений, создание условий, препятствующих или затрудняющих совершение правонарушений. Это специальные требования к учету налогоплательщиков, к открытию банковских счетов, ограничение в использовании наличных денег, запрет на совершение определенных юридически значимых действий до уплаты налога, установление обязанности представлять декларацию о расходах и имуществе и т. п. Выполнение этих обязанностей также должно обеспечиваться мерами ответственности.

Из предусмотренных НК РФ и КоАП РФ составов

правонарушений к указанной группе можно отнести следующие:

– Нарушение налогоплательщиком и должностным лицом организации-налогоплательщика установленного законом срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе (п. 1 ст. 116 НК РФ; ч. 1 ст. 15.3 КоАП РФ). Эти сроки определены ст. 83 НК РФ.

– Уклонение от постановки на учет в налоговом органе, т. е. ведение организацией или предпринимателем деятельности без постановки на налоговый учет, ответственность за которое установлена для налогоплательщиков в п. 2 ст. 116 НК РФ, а для должностных лиц организаций-налогоплательщиков – в ч. 2 ст. 15.3 КоАП РФ. Не исключены случаи уклонения от постановки на учет как способа уклонения от уплаты налогов. При таких обстоятельствах ответственность должна наступать за уклонение от уплаты налогов. Одновременное применение мер ответственности и за действие (уклонение от регистрации), и за результат этого действия (неуплата налогов) неправомерно, так как никто не может быть наказан дважды за одно и то же правонарушение.

– Нарушение сроков представления сведений об открытии и закрытии счета в банке (ст. 118 НК РФ; ст. 15.4 КоАП РФ). Ответственность установлена за нарушение налогоплательщиками и должностными лицами организаций-налогоплательщиков обязанности в семидневный срок со дня открытия или закрытия счета в банке или иной кредитной организации сообщить об этом налоговому органу (п. 2 ст. 23 НК РФ).

Весьма близки к налоговым нарушения требований законодательства, регулирующего наличное денежное обращение. Необходимо учитывать, что одна из задач введения ограничений на операции с наличностью – воспрепятствование уклонению от налогообложения. Типичные нарушения таких ограничений – незаконные расчеты, т. е. расчеты наличными денежными средствами с нарушением установленных законом ограничений, если эти действия не могут квалифицироваться как уклонение от уплаты налога; нарушение кассовой дисциплины, т. е. нарушение установленного законом порядка оприходования, хранения и использования наличных денежных средств, если эти действия не могут квалифицироваться как уклонение от уплаты налога. Административная ответственность за нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций установлена для организаций и их должностных лиц (руководителей, главных бухгалтеров) в ч. 1 ст. 15.1 КоАП РФ.

Помимо указанных составов, выполнение обязанностей налогоплательщиков должно гарантироваться посредством установления санкций для прочих участников налоговых отношений, нарушающих требования НК РФ.

Так, *выполнение лицом обязанности представлять налоговому органу документы, содержащие сведения о другом налогоплательщике*, должно быть гарантировано установлением ответственности за несвоевременное представление информации о налогоплательщике, т. е. пропуск установленного нормативными актами срока для представления в налоговый орган документов, касающихся третьего лица-налогоплательщика, если обязанность представлять такие документы определена законом; ответственности за уклонение от представления информации о налогоплательщике, т. е. за умышленное длительное невыполнение законного требования налогового органа о представлении документов, касающихся третьего лица-налогоплательщика, или отказ представить такие документы либо представление заведомо недостоверных сведений.

Ответственность за такие действия установлена для организаций ст. 126 НК РФ, а для физических лиц – ст. 15.6 КоАП РФ. Ответственность банков за непредставление информации определена в ст. 135.1 НК РФ.

Полное и своевременное выполнение налогоплательщиком своих обязанностей зависит и от *государственных органов, иных лиц, которые в силу требований НК РФ должны предоставлять налоговым инспекциям информацию, существенную для налогообложения*. Так, согласно ст. 85 НК РФ органы, регистрирующие организации и физических лиц-предпринимателей, обязаны в установленный срок сообщать налоговым органам о всех зарегистрированных лицах. Органы, учитывающие и регистрирующие недвижимое имущество, подлежащее налогообложению, обязаны информировать налоговые инспекции о фактах регистрации такого имущества и о его владельцах. Нотариальные органы обязаны ставить в известность налоговые инспекции о нотариальном удостоверении права на наследство и договоров дарения.

Выполнение этих требований должно быть гарантировано установлением ответственности за несвоевременное представление информации, необходимой для исчисления налоговым органом налога, т. е. пропуск установленного нормативными актами срока для представления в налоговый орган документов, фиксирующих юридические факты, служащие основанием для привлечения лица к уплате налога, иной

информации, на основании которой проводится налогообложение, если эти действия не могут быть квалифицированы как соучастие в уклонении от уплаты налога.

Отдельный состав – уклонение от представления информации, необходимой для исчисления налоговым органом налога, т. е. умышленное длительное невыполнение законного требования налогового органа о предоставлении документов, фиксирующих юридические факты, в качестве основания привлечения лица к уплате налога, иной информации, на основании которой проводится налогообложение, если эти действия не могут быть квалифицированы как соучастие в уклонении от уплаты налога.

Налоговый кодекс РФ в ст. 129.1 установил ответственность указанных выше лиц за неправомерное несообщение или несвоевременное сообщение сведений налоговому органу. Вместе с тем в ч. 2 ст. 15.6 КоАП РФ предусмотрена ответственность за аналогичное правонарушение, а также за представление в налоговые органы сведений в неполном объеме или в искаженном виде.

К ряду лиц налоговое законодательство предъявляет требования воздержаться от совершения юридически значимых действий в отношении налогоплательщика без подтверждения им определенных фактов, значимых для налогообложения.

Например, ст. 86 НК РФ позволяет банкам открывать счета организациям, предпринимателям, нотариусам, частным детективам и охранникам только при предъявлении свидетельства о постановке на учет в налоговом органе. Поэтому в ч. 1 ст. 132 НК РФ установлена ответственность банков, а в ч. 1 ст. 15.7 КоАП РФ – их должностных лиц за нарушение указанного правила. Систематическое нарушение такого требования может повлечь и применение мер принуждения, предусмотренных законодательством о банковской деятельности, например отзыв лицензии.

Аналогичные требования содержались и в законах о конкретных налогах и сборах. Например, Закон РФ от 12 декабря 1991 г. № 2020-I «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения» (ныне не действующий) устанавливал, что лица, проживающие за пределами Российской Федерации, уплачивают налог до получения ими документа о праве собственности на имущество. Выдача такого документа без предъявления квитанции об уплате налога не допускалась. Нотариальные органы были обязаны затребовать у клиента квитанцию и сделать запись об уплате налога. Однако налоговым законодательством не была установлена ответственность за нарушение этого правила. Поэтому такое нарушение могло

повлечь только те последствия, которые предусмотрены законодательством о нотариате.

Несмотря на то, что закон не действует, было бы целесообразно для других случаев установить в НК РФ ответственность за незаконную выдачу документа, т. е. выдачу документа, имеющего юридическое значение, с нарушением установленного законом требования проверить факт предварительной уплаты налога лицом, получающим документ, если эти действия не могут квалифицироваться как соучастие в уклонении от уплаты налога.

19.4.5. Правонарушения порядка ведения бухгалтерского и налогового учета, составления и представления бухгалтерской и налоговой отчетности

В соответствии с Законом о бухгалтерском учете бухгалтерский (финансовый) учет лежит в основе налогового учета, которым определяются необходимые показатели и данные для составления деклараций, расчетов и других отчетных документов. В основе налогового учета лежит расчетный метод, использующий данные бухгалтерского учета, не связанный с операциями на его счетах.

Цели бухгалтерского учета шире, нежели формирование данных для составления налоговой отчетности. Но в законе нет конкретных составов правонарушений в области бухгалтерского учета. Этот пробел в определенной степени ликвидирован НК РФ и КоАП РФ, которые установили ответственность за те нарушения в области бухгалтерского учета, которые влияют на выполнение налогоплательщиком его обязанностей.

Статьей 120 НК РФ установлена *ответственность за грубое нарушение организацией правил учета доходов и расходов*, других объектов налогообложения. Под таким нарушением кодекс понимает отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур, или отсутствие регистров бухгалтерского или налогового учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщиков.

Таким образом, использованное в НК РФ понятие «грубое нарушение правил учета» объемлет как нарушение порядка организации бухгалтерского и налогового учета (т. е. отсутствие системы отражения на счетах бухгалтерского и в регистрах

налогового учета проводимых налогоплательщиком хозяйственных операций в соответствии с общими методологическими принципами бухгалтерского и налогового учета), так и нарушение порядка ведения учета (т. е. нарушение правил отражения хозяйственных операций на бухгалтерских счетах и в налоговых регистрах), нарушение порядка обеспечения достоверности данных бухгалтерского и налогового учета (т. е. невыполнение или ненадлежащее выполнение обязанностей по документированию хозяйственных операций и хранению бухгалтерских документов, первичных, аналитических и отчетных документов налогового учета), нарушение порядка составления отчетности.

Размер санкций за эти правонарушения зависит от повторяемости деяний и их последствий.

В статье 15.11 КоАП РФ *предусмотрена административная ответственность для должностных лиц организаций за грубое нарушение ими правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности*, а также порядка и сроков хранения учетных документов. В этой статье под грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности понимается:

– занижение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10 % вследствие искажения данных бухгалтерского учета;

– искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10 %.

Конечно, по смыслу названной статьи ответственность установлена не за само нарушение правил составления декларации, а за представление в налоговый орган декларации, составленной с нарушением правил.

Наказуемо также нарушение срока представления налогоплательщиком налоговой декларации. В зависимости от длительности может выделяться простой и квалифицированный пропуски срока, которые можно назвать уклонением от представления декларации. Квалифицированный пропуск означает непредставление налоговой декларации в налоговый орган в течение определенного длительного срока. В этом случае устанавливается более высокий штраф.

Статьей 15.5 КоАП РФ *установлена административная ответственность должностных лиц организаций за нарушение предусмотренных законодательством о налогах и сборах сроков представления налоговой декларации* в налоговый орган по месту учета организации. Состав административного правонарушения един, так же как и санкция за его совершение, поэтому ответственность должностного лица организации по КоАП РФ не

дифференцирована в зависимости от срока непредставления налоговой декларации в налоговый орган в отличие от ответственности по НК РФ.

19.4.6. Правонарушения против контрольных функций налоговых органов

Наличие действенной системы контроля за соблюдением налогового законодательства – это непременное условие функционирования налоговой системы. Любые незаконные противодействия налоговым органам, ведущим контроль за соблюдением налогового законодательства, представляют серьезную угрозу для налоговой системы и требуют соответствующей реакции. Субъектами таких правонарушений выступают непосредственно налогоплательщики и налоговые агенты (составы, имеющие отношение к контролю, но адресованные другим лицам (например, несвоевременное представление информации о налогоплательщике), помещены в другие параграфы главы 19).

В части 1 ст. 19.4 КоАП РФ предусмотрена общая норма административной ответственности граждан и должностных лиц организаций за неповиновение законному распоряжению или требованию должностного лица органа государственного надзора (контроля). В соответствии с этой нормой КоАП РФ за любое неповиновение законному распоряжению или требованию должностного лица налогового органа при проведении налогового контроля к гражданам и должностным лицам применяются *меры административного наказания в виде предупреждения или административного штрафа*. НК РФ и КоАП РФ установлена также ответственность и за противодействия, которые налогоплательщик или налоговый агент и их должностные лица могут оказать должностным лицам налоговых органов при проведении ими документальной проверки. Наказуемы непредставление в установленный срок либо отказ от представления налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговые органы, таможенные органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, для налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде (п. 1 ст. 126 НК РФ; ч. 1 ст. 15.6 КоАП РФ).

Противодействия законным действиям налоговых органов могут быть выражены в различных формах:

– воспрепятствование контрольным действиям, т. е. умышленное создание должностными лицами организаций или

лицом, занимающимся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, условий, существенно затрудняющих или делающих невозможным проведение по постановлению налогового органа мер документального или фактического контроля;

– неповиновение законному требованию или распоряжению должностного лица налогового органа, т. е. длительное невыполнение или ненадлежащее выполнение законного требования или распоряжения должностного лица налогового органа об устранении или предотвращении нарушений налогового законодательства, если эти действия не могут быть квалифицированы как иные нарушения налогового законодательства;

– оскорбление должностного лица налогового органа, т. е. публичное оскорбление должностного лица налогового органа в связи с исполнением им служебных обязанностей, если эти действия не влекут уголовной ответственности;

– насилие или угроза применением насилия или повреждением имущества должностного лица налогового органа (а равно его близких), выполняющего возложенные на него законом обязанности, в целях воспрепятствования его законной деятельности, или принуждения к изменению ее характера, или из мести за выполнение служебного долга, если эти действия не влекут уголовной ответственности;

– незаконное воздействие или вмешательство, т. е. неправомерное воздействие в какой бы то ни было форме на должностное лицо налогового органа с целью воспрепятствовать выполнению им контрольных действий либо повлиять на принимаемое им решение, если эти действия не могут квалифицироваться как иное правонарушение и/или не влекут уголовной ответственности. Ответственность за подобные действия установлена в ст. 19.4.1 КоАП РФ «Воспрепятствование законной деятельности должностного лица органа государственного контроля (надзора)».

Глава 20
Уголовная ответственность за налоговые преступления

20.1. Исторический обзор квалификации обманных деяний в налоговой сфере как преступлений

Налоги играли ведущую роль в крушении великих империй, которые казались незыблемыми. Некоторые исследователи считают, что далеко не последнее значение в крахе Рима имело уклонение от налогов{345}. В условиях натиска варваров требовалась мощная боеспособная армия, которая могла содержаться только на государственные средства. При Диоклетиане{346} армия Рима, по разным оценкам, насчитывала до 500 000 человек (с учетом вспомогательных войск, так называемых векселлариев). Финансовые ресурсы неумолимо сокращались. Основную долю государственных доходов давал поземельный налог, взимание которого упорядочилось еще со времен Августа{347}. Были проведены обмеры каждой городской общины с ее земельными угодьями, составлены кадастры по каждому городу, содержавшие данные о землевладельцах, каждый житель был обязан в определенный день представить властям общины свою декларацию. Средняя ставка налога составляла одну десятую доходов с земельного участка, которые определялись исходя из его характеристик. Применялись и особые формы налогообложения, например налог на количество фруктовых деревьев, включая виноградные лозы. Разумеется, чем плодороднее, благоприятнее для обработки были земли, тем больше была сумма налога.

Землевладельцы противостояли фискальным интересам – давали взятки, и в результате с вполне плодородных земель, которые на бумаге выглядели бесплодной пустыней, платили жалкие гроши.

> В первом из рассмотренных примеров уклонение происходило искажением объекта налогообложения (недостоверного описания свойств, определяющих размер налоговой обязанности) в данных отчетности; второй пример иллюстрирует использование не по назначению льгот, предоставленных отдельным категориям налогоплательщиков.

Другим способом уклонения от налогов стало массовое «исчезновение налогоплательщиков». Мелкие производители изнемогали под налоговым бременем, но крупные хозяйства (виллы) часто получали освобождение от налогов. Земледельцы, ремесленники переселялись на территорию этих хозяйств, где могли торговать, не опасаясь преследования чиновников. При этом взносы в казну они не уплачивали.

Система поземельного налогообложения была унаследована и арабским халифатом. В странах, где восторжествовал ислам, довольно быстро появился специфический способ налогового уклонения – передача земли в так называемый вакуф (вакиф, вакф). С юридической точки зрения такая передача представляла собой пожертвование земли в пользу религиозных заведений (мечетей, медресе). Вакуфные земли, как посвященные Богу, от налогообложения освобождались. При этом одна из разновидностей вакуфа (так называемый обычный вакуф, или вакфалет) предполагала сохранение за жертвователем права на получение части дохода от переданного имущества{348}. Многие состоятельные землевладельцы быстро оценили выгоды такого положения дел и охотно раздавали свои земли в вакуфы, оставаясь их фактическими владельцами и получая при этом существенную налоговую экономию. В XIX в., по некоторым оценкам, вакуфами было до 30 % всех земель Османской империи. Любопытно, что в Российской империи вакуфы также имели налоговый иммунитет, но правительство старалось бороться с их ростом. В соответствии с «Положением о башкирах» от 14 мая 1863 г. земли могли быть отданы в вакуф только с особого разрешения губернских правлений, иногда с согласия императора.

> Уклонение от налогов фиктивной передачей земель в вакуфы – яркий пример незаконного использования налоговых льгот, связанных с объектом налогообложения.

К востоку от халифата борьба с налоговыми уклонистами была поставлена на прочную юридическую основу с дальних времен. Анализ правовых памятников Китая свидетельствует не только о высоком уровне мастерства древних законодателей, но и о развитом воображении тех, кто старался сэкономить за счет государства.

Согласно ст. 380 Уголовного уложения династии Тан (принято в 653 г.), относящейся к разделу «Мошенничества и подлоги», было установлено наказание «всякому, кто обманом освободил себя от налогов и вывел из-под повинностей, равно как

обманом сказался умершим, а также кто обманом удалил свое имя из списков *гун, юэ* или *цзаху*»[{349}].

> Наиболее опасными китайский законодатель считал деяния, связанные со специальными счетами, которые используются для возмещения НДС при экспортных операциях. Например, согласно ст. 205 УК КНР за выпуск фальсифицированных специальных счетов, если это было связано с хищением особенно крупных сумм или принесло ущерб национальным интересам, предусмотрена смертная казнь с конфискацией имущества. Такая же ответственность была установлена за кражу или получение обманом специальных счетов (ст. 210 УК КНР). Однако 25 февраля 2011 г. на 19-й сессии Постоянного комитета Всекитайского собрания народных представителей в УК были внесены поправки, отменяющие смертную казнь за экономические преступления, за исключением «весьма незначительного числа лиц, совершивших вопиющие преступления».

Анализ Уложения Тан свидетельствует, что древние китайцы, чтобы не платить императорской казне, шли на хитрости:

– представляли ложные сведения о своем пребывании в плену у «варваров» (это давало право на освобождение от налога на срок до пяти лет, в зависимости от срока плена);

– подделывали свидетельства о своей смерти (выбывая тем самым из списка налогоплательщиков);

– необоснованно исключали из категорий населения, на которых возлагались государственные повинности (например, *гун* были работниками императорских мастерских).

Такой подход вполне современен. Способы уклонения, приведенные в Уложении династии Тан, связаны с использованием налоговых льгот, а также с сокрытием объекта налогообложения (предоставление сведений о фактах, влекущих прекращение налоговой обязанности, хотя такая обязанность имелась).

Со временем на историческую сцену взошли новые империи, но проблема обеспечения взимания налогов сохранилась.

В 1601 г. в Англии был принят Закон о бедных (The Poor Law Act 1601), в соответствии с которым на жителей каждого прихода возлагалась обязанность уплаты обязательных взносов на поддержание нищих. Размер взносов зависел от стоимости имущества плательщика, которое должно было предъявляться специальным чиновникам, дававшим ему свою оценку.

В законе были предусмотрены специальные нормы, по которым на тех, кто избежал предъявления на собрании своего лучшего имущества и больших ценностей сокрытием, злым умыслом, расположением к себе каких-либо лиц, а также тех, кто не пришел на очередное собрание для удостоверения имущества и ценностей, налагался значительный штраф. Более того, специальные санкции устанавливались для эксперта по оценке недвижимого имущества, который проявит «аффективное, развращенное или пристрастное поведение». Именно «аффективное» (от английского affected – «подчиненный», «находящийся под воздействием») поведение перекликается с «расположением к себе каких-либо лиц», которое признается способом налогового уклонения.

> Наиболее важная черта английского закона – комплексный подход его авторов к собираемости налога.

Всего же в законе было предусмотрено много налоговых правонарушений: уклонение от уплаты налогов, укрывательство имущества, просрочка платежа, несвоевременное внесение должностными лицами собранных денег в казну, злоупотребление служебным положением сборщиками, недостоверная оценка и опись имущества, взяточничество, лжесвидетельство, неприменение налоговыми органами должных мер взыскания к неплательщикам.

Было продемонстрировано этим законом понимание, что в процессе участвуют две стороны – плательщик и сборщик и обе в равной степени могут представлять собой угрозу для бюджета. За сокрытие имущества налагался штраф в 5 фунтов, а за «аффективное поведение» оценщика – 10 фунтов. Это свидетельствует о том, что власти хорошо сознавали, кто из них более опасен.

В настоящее время в США действуют жесткие налоговые режимы. Интересная особенность – в США налоги могут налагаться даже на преступные доходы. Самый известный пример – дело гангстера Альфонсо Габриэля Капоне.

Такая практика сохраняется и в настоящее время. Когда сотрудник ЦРУ Олдрич Эймс, завербованный КГБ СССР, был осужден в 1994 г., в числе прочих пунктов обвинения фигурировала неуплата налога с вознаграждения, полученного за переданную информацию об американской агентурной сети.

> В начале XX в. европейская правовая мысль сформировала окончательный подход к налоговому преступлению как к обманному деянию, смысл которого

заключается в дезинформировании налоговых органов, в результате чего у них не возникает юридических оснований взыскивать с виновного лица обязательные платежи.

Мир изменился после Первой мировой войны, и страны были вынуждены менять свое законодательство. К их числу относится и Германия, где в конце 1920-х гг. проводились радикальные реформы, связанные с изменением общественного строя (переход от империи к Веймарской республике). Весьма интересны результаты, к которым пришли немецкие законодатели в сфере противодействия налоговым преступлениям. Имперское положение о взимании налогов, сборов и пошлин (Reichsabgabenordnung), вступавшее в силу в 1919 г. предусматривало следующие виды налоговых правонарушений (§ 359):

– умышленное уменьшение налоговых поступлений в бюджет государства;

– использование вещи, для которой установлено освобождение от налога или его уменьшение, в целях, когда она теряет право на налоговую льготу;

– получение незаконной налоговой льготы с помощью обмана;

– обход таможни.

Альфонсо габриэль Капоне (17 января 1899 г. – 25 января 1947 г.)

Альфонсо Габриэль Капоне (17 января 1899 г. – 25 января 1947 г.) – американский гангстер, действовавший в 1920–1930-х гг. на территории Чикаго.

Он рос в семье, где было 9 детей, и достаточно рано проявлял антисоциальные наклонности. Школу ему пришлось бросить в шестом классе, поскольку в ответ на пощечину учительницы сам ударил ее. В 26 лет он был назначен преемником лидера итальянской этнической преступности Джованни (Джонни) Торрио, и под его началом находилось около 1000 вооруженных бойцов. В ходе войны, развернутой против ирландских и еврейских преступных групп с 1924 по 1929 г., ими было убито около 500 человек. Несмотря на то что причастность Капоне ко многим убийствам ни для кого не была секретом, привлечь его к ответственности сотрудникам полиции и ФБР не удавалось. Тогда за дело взялся министр финансов Э. Мэллон. Он, скорее всего, знал о деле, которое рассматривалось в 1927 г. в Верховном суде США по поводу одного из контрабандистов спиртного. Серьезных доказательств преступной деятельности не было, хотя имущественное положение и банковский счет подсудимого явно не соответствовали его официальным доходам. Но суд неожиданно пришел к выводу, что налоговые законы не устанавливают исключения для доходов, полученных преступным путем, и их надо облагать в общем порядке. Подобную операцию предполагалось провести и в отношении Капоне. Главным в ее осуществлении стал Фрэнк Уилсон (Frank Wilson), сотрудник отдела расследований Государственного казначейства (ему приписывается изобретение меченых купюр, которыми выплачивается выкуп вымогателям). Основным объектом его усилий стали бухгалтеры и финансисты преступного синдиката, которые могли располагать сведениями о его расходах и доходах. Огромным успехом стала вербовка одного из приближенных Капоне – Эдварда О'Хара, который согласился сотрудничать в обмен на поступление его сына в престижное военное училище.

О работе Уилсона довольно быстро стало известно самому Капоне благодаря невероятной коррумпированности американской полиции, и он дал

группе из пяти бандитов заказ на убийство агента. Нападение не состоялось благодаря вмешательству бывшего «дона» Джонни Торрио, отговорившего гангстера от излишне резких мер.

Благодаря этому Уилсон смог собрать сведения о расходах Капоне начиная с 1924 г., не забыв отметить торжественные дни рождения, дорогие рубашки, костюмы, поездки к морю и пр. Кроме того, удалось найти некоего Фреда Риза (Fred Ries), работавшего кассиром в одном из игорных домов Капоне, и Лесли Шамвея (Leslie Shumway), бывшего бухгалтера в одном из табачных магазинов. Однако, как установила экспертиза, именно почерком Шамвея были выполнены записи в доходно-расходной книге одного из подпольных казино. Эта книга была захвачена во время рейда, проведенного «разгневанными горожанами» (полиция упорно не хотела замечать деятельность игорных домов) еще в 1925 г. Самым ценным стало то, что в конце книги был составлен аккуратный итог с распределением полученных доходов между Капоне и его приближенными.

В апреле 1930 г. Капоне был вызван на допрос с участием Уилсона, в ходе которого от него потребовали назвать источники, за счет которых покрывались все эти расходы. Полученные ответы были сочтены крайне неубедительными, и дело было передано в суд. Всего сумма недоплаченных налогов определялась обвинением в 215 000 долл… – по тем временам сумма огромная.

17 октября 1931 г. Капоне был признан виновным в уклонении от налогов в 1925–1929 гг., а также отдельные нарушения «сухого закона» и осужден на 11 лет и уплату штрафа в 50 000 долл.

Вменить ему какие-либо корыстно-насильственные деяния так и не удалось.

Особенно важно, что по сложившейся в Германии традиции налоговые преступления рассматривались как разновидность мошенничества, в основе которого лежит обман. Такое поведение стало называться «налоговой нечестностью»[{350}].

На протяжении 39 лет продолжался судебный процесс против легенды мирового кино Софи Лорен. В 1974 г. она подала налоговую декларацию, в которой не были указаны гонорары ее голливудских съемок. Причина была проста – эти гонорары должны были

выплачиваться только в будущие периоды, и актриса не считала нужным платить налог с неполученных денег. Софи Лорен успела уехать из Италии и не была арестована. В 1982 г., когда она следовала транзитом из Швейцарии, ее задержали и поместили в следственный изолятор, откуда она вышла досрочно за примерное поведение. В 2006 г. налоговая секция римского суда признала факт уклонения, однако актриса обжаловала это решение, и в октябре 2013 г. кассационный суд окончательно снял с нее все обвинения. Через год Софи Лорен исполнялось 80 лет.

Знаковым моментом для этого понятия стало постановление 2-го сената Имперского суда от 11 октября 1926 г. В этом постановлении суд указал, что «недостаточно умышленной неуплаты налогов, дополнительно требуется наличие нечестного поведения, а именно – сокрытие своей обязанности уплаты налога с осознанием содеянного и с целью ввести налоговые органы в неведение о существовании или размере причитающегося налога»{351}. Концепция уклонения от налогов как обманного (мошеннического) акта получила официальное признание.

20.2. Становление российской системы уголовно-правового преследования нарушителей налогового законодательства

20.2.1. Борьба с уклонениями от уплаты налогов административными методами

Формирование налоговой системы в России имело свою специфику, что не могло не сказаться на особенностях уклонения от налогов.

Первоначально налог был формой эксплуатации определенной территории князем либо же формой платы за военную защиту, которая предоставлялась князем и его дружиной, а также за разрешение некоторых административных вопросов. Собирался этот налог неорганизованно, его размер ограничивался усмотрением князя. Уклонение от уплаты налогов (дани) возможно было в форме прямого сопротивления сборщикам податей.

Статья 37 «Русской правды» указывает на мытника как на свидетеля совершения сделки купли-продажи. С учетом того, что термин «мыто» обозначает торговый сбор еще в договоре князя Олега с Византией 911 г., логично предположить, что мытник

присутствовал при сделке в целях определения суммы налога.

«Уставная грамота» князя Ростислава Смоленского (1150 г.) свидетельствует о том, что основная часть сборов с общин устанавливалась в виде твердой суммы. Однако были и платежи, размер которых заранее не устанавливался, – например, торговая пошлина. Но особого внимания заслуживает формулировка, регулирующая сбор дани с общин, – «а в тех погостех платит ктож свою дань и перемер истужници по силе, кто что мога»{352}. То есть для общины размер взноса устанавливался «сверху», а та уже проводила внутри себя раскладку взноса на своих членов, исходя из их имущественного положения. Это особенно важно понимать, поскольку *такой принцип заложил основы финансового устройства российского государства вплоть до начала XX в.* В условиях отсутствия системы отчетности и развитого бюрократического аппарата, с помощью которых можно было бы определить налоговую базу, такой уравнительный подход был единственным выходом. Соответственно, он практически полностью исключал возможность уклонения – в небольшой общине, где каждый человек был на виду, скрыть что-то было практически невозможно. Селяне следили друг за другом гораздо лучше налоговых органов, поскольку уменьшение раскладки на одного неизбежно влекло увеличение раскладки на другого.

> Крупнейшей налоговой аферой в истории Великобритании считается дело руководителя Nissan UK Майкла Ханта. Начиная с 1976 г. на протяжении 16 лет он завышал транспортные расходы по доставке автомобилей из Японии в Британию. В результате прибыль от каждой проданной машины уменьшалась на 115 фунтов. «Излишки» через компании на Бермудских островах заводились на тайные счета в швейцарских банках. Общий объем налогов, которых не досчиталась казна, составил 97 млн фунтов стерлингов. Будучи приговоренным к восьмилетнему тюремному сроку, Хант быстро договорился с охраной, которая разрешила заключенному каждый день уходить на работу в «некую благотворительную организацию» – в тюрьме он только ночевал.
>
> *The Independent, 01 July 1993.*

Раскладочный принцип налоговой повинности сводил на нет возможность индивидуального уклонения. Массовые «уклонения» случались в форме восстаний против злоупотреблений ханских

сборщиков податей (например, восстание 1262 г., охватившее Владимир, Суздаль, Ростов).

Сохранился раскладочный принцип и после освобождения от ордынского ига. В 1490–1505 гг. в Московском царстве (включая присоединенные новгородские земли) была проведена «посошная опись», в ходе которой все земли и города были разделены на окладные единицы – сохи. Налоги взимались путем установлением определенной повинности в твердой сумме с сохи. *Раскладочный принцип и коллективная ответственность членов сохи как окладной единицы остались в неприкосновенности*.

Некий отход от этого принципа наметился только после Смутного времени, когда для пополнения опустевшей казны практически постоянно действующие Земские соборы один за другим вводили чрезвычайные налоги, прежде всего – «пятинные деньги». Они представляли собой 1/5 чистого годового дохода или взимались с оклада, который определяли на основании имущественного положения. Примечательно, что первоначально пятинные деньги платили только зажиточные горожане, но потом это правило распространили на посадские низы и на крестьян. Но пятинные деньги, в отличие от раскладного налогообложения, требовали хотя бы минимального учета, и вот тут властям пришлось столкнуться с налоговым уклонением. Посадские и уездные люди отказывались выдавать местным начальникам писцовых и платежных книг, ссылаясь на их гибель в ходе недавних катаклизмов. На местах деньги собирали или на основании данных прошлых лет, или руководствуясь результатами опросов местного духовенства, целовальников и даже крестьян{353}. Для восполнение недоимок на места направлялись специальные эмиссары, которые должны были установить величину собранных доходов, произведенных расходов, а также применить строгие меры к уклонистам. Но нормативного закрепления этим мерам дано не было, все ограничивалось приказной практикой.

> В число уклонистов попали всемирно известные дизайнеры Доменико Дольче и Стефано Габбана. По версии обвинения, в 2004 г. они создали в Люксембурге компанию «Гадо», которой передали в управление права на бренды «Dolce&Gabbana» и «D&G». Однако фактически компания управлялась из Италии, платила налоги за рубежом, причем в ограниченном размере. Кроме того, налоговая полиция Италии решила, что права на бренды были переданы по цене существенно меньше рыночной. В 2013 г. суд приговорил обоих модельеров к одному

году и восьми месяцам тюрьмы и штрафу в 500 000 евро. Бухгалтер Лучано Пателли (Luciano Patelli), разработавший схему и посоветовавший ее дизайнерам, приговорен к 20 месяцам лишения свободы.

В 1679 г. была проведена *налоговая реформа, которая заменила посошное обложение на подворное*. В 1678–1679 гг. проведена подворная перепись, в ходе которой были зафиксированы дворы с их обитателями. Но принцип обложения остался прежний: назначался средний подворный оклад подати по числу дворов, а раскладка на каждый двор выполнялась самими плательщиками. Тем не менее это позволило в значительной степени увеличить пахотные площади, поскольку это больше не влекло для земледельцев увеличения налогового гнета.

Эпоха петровских реформ вызвала колоссальное напряжение внутренних сил страны. Вновь создаваемая регулярная армия требовала огромных денег, которые не могла дать прежняя подворная система. К тому же оказалось, что при сокращении числа дворов количество населения росло. И тогда Петр I пришел к выводу, что единицей обложения должна стать «персона». Однако подушная система продолжала придерживаться раскладочного принципа. Было определено, сколько денег потребуется на содержание армии, в 1718 г. проведена перепись населения, и величина армейских расходов была разделена на количество «душ» – так получилась налоговая ставка. При этом в «ревизских сказках» не учитывалось духовенство и дворянство – они не относились к податному сословию. Подати собирались специальными комиссарами, которые были подконтрольны собранию помещиков, а в городах – магистратам. Кроме того, за комиссарами следили командиры полков, расквартированных в соответствующих местностях. В случае возникновения недоимок (они определялись как разница между ожидаемым и фактическим поступлением) налоги могли налагаться на губернаторов и воевод. В городах пошлину собирали гильдейские старосты, в деревнях – помещики и их приказчики (для государственных крестьян – выборные). При этом сохранялся принцип коллективной ответственности и круговой поруки. Установленная сумма раскладывалась на всех членов общины, и если налогоплательщик убегал, шел в рекруты или умирал, то его налоговая обязанность переходила на других членов общины до следующей ревизии.

Податное сословие сопротивлялось налоговому гнету, избирая для этого *прямые и непрямые способы*.

К *прямым способам относились*:

– Открытое сопротивление налоговым сборам, убийство лиц, собирающих подати.

– Бегство податного населения на окраины страны, где было много свободных земель, но отсутствовал государственный аппарат.

– Запись представителей податного сословия в служилое сословие (стрельцы, драгуны и пр.); служилые люди налогов не платили, и земельные участки стрельцов налогом не облагались. Дело дошло до запрета принимать на службу представителей податных сословий{354}.

– Переселение налогоплательщиков на «тарханные земли» (т. е. земли, освобожденные от налогообложения).

К *непрямым способам относились*:

– Фиктивная передача имущества (земли или двора) в заклад «беломестцам», т. е. категориям, освобожденным от обложения. Чаще всего в роли беломестцев выступали монастыри. Указом от 19 апреля 1645 г. было запрещено продавать, давать в заклад тяглые земли и дворы беломестцам{355}.

– Сокрытие окладных единиц. Особенно это явление было распространено в посадах, когда на время переписи обитатели домов собирались на одном дворе, а свои собственные дворы объявляли брошенными. Иногда между дворами убирали заборы и объявляли возникшую территорию одним двором. Помещики и вотчинники перед переписью увозили крестьян, занижая тем самым численность своих деревень, а земли, находившиеся под паром, объявляли пустырями. Зачастую правительственных писцов просто подкупали.

Сколько-нибудь развитого законодательства о налоговых преступлениях в России вплоть до начала XVIII в. так и не появилось. Государству требовалось собрать налоговые оклады, а для этого вполне хватало жесткого администрирования.

20.2.2. Уголовное преследование нарушителей налогового законодательства

Основной причиной, по которой раскладочный принцип налогообложения оказался столь устойчив в России, следует признать крайне низкий уровень ведения «отчетной документации» налогоплательщиками. Правительство не могло заставить даже дворян и духовенство, наиболее образованную часть общества, вести учет доходов, расходов и иных объектов

налогообложения, не говоря уж о почти поголовно неграмотном крестьянстве. Оставалось только надеяться на писцовые книги, составляемые государственными служащими. Они были весьма далеки от идеала, но это было лучше, чем ничего.

> Второй киевский князь, Игорь Старый, погиб в результате сбора дани с племени древлян. Изначально дань с них собирал один из воевод Игоря, конунг Свенельд. И дань эта была достаточно велика, поскольку ранее, в 913 г., древляне восстали и попытались сбросить зависимость от Киева. Во время сбора дани в 945 г. Игорь отправился в земли древлян за данью лично. Потерпев чувствительное поражение во время неудачного похода на Византию в 944 г., Игорь, скорее всего, нуждался в поправке своего состояния для закупки оружия, привлечения новых наемников в дружину и пр. Как бы то ни было, первоначально сбор дани проходил без серьезных инцидентов. Но уже на обратном пути Игорь, как повествует летопись, поддался на уговоры своих приближенных, ссылавшихся на богатство дружины Свенельда, которая, по их мнению, получала с древлян гораздо больше, чем Игорь. Значит, как утверждали они, у Игоря также имелась возможность произвести дополнительный сбор. Отпустив основную часть дружины в Киев, Игорь решил вернуться к древлянам. Логично будет предположить, что вместе с Игорем за новой данью отправились те дружинники, которые в наибольшей степени стремились к обогащению. Как бы то ни было, перевес сил оказался на стороне «налогоплательщиков». В стычке недалеко от древлянского центра Искоростень (ныне возле г. Коростень Житомирской области на Украине) отряд Игоря был уничтожен, а сам князь погиб.

Там, где налогообложение основывалось на данных, получаемых от подданных, правительство ничего хорошего не ждало. И, в общем-то, не особенно ошибалось.

Расчет пошлины, которая взималась при сделках купли-продажи имений, выполнялся на основании цены предмета договора, установленного сторонами. Такое положение наглядно иллюстрирует Указ о писании в крепостях настоящей цены имения (Санкт-Петербург, 29 июля 1752 г.). Указ гласит: «Если кто при письме крепостей продажному имению в цене, чтоб менее в казну платить, утаит, и о том донесено или усмотрено и по следствию обличено будет, за то как с продавца и с покупщика

той утаенной цены, пошлины взыскивается вдвое без всякого послабления».

Проблема с получением от налогоплательщиков сведений об их налоговой базе так и не была полностью решена практически до последних дней Российской империи. Только 6 апреля 1916 г. был «высочайше утвержден» Закон о подоходном налоге. В соответствии с ним первые декларации подлежали подаче с 1 марта 1917 г., но это уже было неисполнимо.

Со временем состояние с отчетной документацией все же улучшалось, особенно на предприятиях. В 1845 г. вступает в силу «Уложение о наказаниях уголовных и исправительных». В нем был предусмотрен раздел VII «О преступлениях и проступках против имущества и доходов казны».

Составы раздела отражали промышленное развитие России и эволюцию налоговой доктрины.

Например, ст. 327 Уложения устанавливала уголовное наказание за «помещение в заявлениях, подаваемых в раскладочные по промысловому налогу присутствия, клонящихся к уменьшению сего налога или освобождению от него заведомо ложных сведений об оборотах и прибылях торговых или промышленных предприятий».

Статья 328 вводила ответственность за «помещение в отчетах и балансах предприятий, обязанных публичною отчетностью или приравненных к сим последним, или в дополнительных сообщениях, или разъяснениях по сим отчетам заведомо ложных сведений, клонящихся к уменьшению промыслового налога, или освобождению от него, совершенное членами правлений, ответственными агентами иностранных обществ, бухгалтерами и вообще лицами, подписавшими или скрепившими неверные отчеты, баланс или дополнительные к ним сведения или разъяснения».

Статья 598 предусматривала ответственность, «если владелец горнаго завода, в данныя ему от правительства шнуровыя книги для записки добываемых или выплавливаемых им металлов, запишет меньше, нежели их действительно добыто, или выплавлено, с намерением утаить остальное, или допустить также с умыслом, в ведении книг какой-либо иной подлог, то он за сие приговаривается…»

В этих формулировках просматривается взгляд на налоговые преступления как на обманные деяния. Законодатель устанавливает, что наказуемое уклонение от налога происходит дезинформированием налоговых органов, предоставлением им недостоверной информации.

С середины XIX в. российское законодательство начинает смотреть на налоговые преступления как на мошеннические деяния. Аналогичные процессы в то же самое время происходили и в Европе.

Это показывает, что российская правовая мысль шла в фарватере цивилизованных стран.

С середины XIX в. российское законодательство начинает смотреть на налоговые преступления как на мошеннические деяния. Аналогичные процессы в то же самое время шли и в Европе. Это показывает, что российская правовая мысль шла в фарватере цивилизованных стран.

Начиная с октября 1917 г. в стране с разрушенной экономикой выполнение или невыполнение повинностей (как финансовых, так и натуральных) приобретало особую государственную важность.

Декрет СНК «О взимании прямых налогов» от 30 ноября 1917 г. подтверждал взимание подоходного налога и иных налогов, установленных прежним законодательством. Пункт 2 декрета предусматривал, что лица, не внесшие государственный подоходный налог и единовременный налог по окладам, установленным еще постановлениями Временного правительства, подлежали, помимо мер, указанных в дореволюционном законе, также и денежным взысканиям, вплоть до конфискации всего имущества, а лица, умышленно задерживающие уплату налога, могли быть заключены в тюрьму на срок до пяти лет.

Крайне опасным признавался не только обман, заключавшийся в фальсификации отчетных данных, но и неуплата налога. Чрезвычайные условия заставляли идти на чрезвычайные меры, и недоимки были недопустимы.

Декретом СНК от 15 июля 1921 г. «Об ответственности за нарушение Декретов о натуральных налогах и обмене» вводилась уголовная ответственность за несдачу плательщиком причитающегося с него продовольственного или сырьевого налога, если было установлено отчуждение, сокрытие или прямой отказ от сдачи сельскохозяйственных продуктов или иные злостные действия неисправного плательщика. Документ продолжал логику Декрета от 30 ноября 1917 г., который считал равно преступными сокрытие облагаемого объекта и неуплату установленного налога.

В 1922 г. был принят первый советский Уголовный кодекс. Деяния, связанные с неисполнением обязательных экономических повинностей, кодекс относил к преступлениям против порядка управления. К ним относились: массовый отказ от внесения

налогов денежных или натуральных или от выполнения повинностей (ст. 78), неплатеж отдельными гражданами в срок или отказ от платежа денежных или натуральных налогов, от выполнения повинностей или производства работ, имеющих общегосударственное значение (ст. 79), организованное по взаимному соглашению сокрытие или неверное показание о количествах подлежащих обложению или учету предметов и продуктов, в том числе размеров посевной, луговой, огородной и лесной площади или количества скота (ст. 80), агитация и пропаганда, содержащие призыв к совершению налоговых преступлений (ст. 83), и др.

Следует обратить внимание, что антигосударственные деяния (агитация и пропаганда, направленная на уклонение от налогов, массовый отказ от выполнения общественно важных работ) сосуществовали в УК 1922 г. рядом с налоговой нормой о сокрытии облагаемых объектов.

Уголовный кодекс РСФСР, принятый Постановлением ВЦИКа от 22 ноября 1926 г. и введенный в действие с 1 января 1927 г., сохранил подход к налоговым преступлениям как посягательству на систему государственного управления. В него были включены следующие налоговые составы:

– массовый отказ от внесения налогов денежных или натуральных или от выполнения повинностей (ст. 59.5);

– неплатеж в установленный срок налогов и сборов по обязательному окладному страхованию при наличии к тому возможности, если у лица ранее уже описывали имущество (ст. 60);

– организованное по взаимному соглашению сокрытие или неверное показание о количествах подлежащих обложению или учету предметов (ст. 62);

– сокрытие или уменьшение стоимости имущества, переходящего по наследству или по актам дарения в целях обхода законов о налоге (ст. 63);

– нарушение акцизных правил или правил об особом патентном сборе (ст. 100).

Примечательно, что по ст. 59.5 отказ от уплаты налогов (не уклонение, а отказ) рассматривался наравне с отказом от несения иных повинностей. Государство не отличало обязанность уплаты налогов от обязанности участия в общественных работах и иных формах трудовой мобилизации населения. Организаторы могли лишиться свободы на срок не менее одного года с конфискацией, а рядовых участников могли отправить на принудительные работы на срок до одного года с взысканием повинностей в

двойном размере.

Агитация с призывом к совершению преступлений, предусмотренных в ст. 59.5, влекла лишение свободы со строгой изоляцией на срок не менее одного года. Если агитация велась в условиях военного времени, то санкция устанавливалась в виде расстрела. Это было установлено ст. 59.6.

По статье 60 привлекаются к ответственности лица, которые могут уплатить налог, но упорно его не платят. Следует отметить, что статья относится только к окладному обложению, т. е. к такому обложению, от которого невозможно уклониться, предоставив недостоверные сведения.

Статья 62 – классический пример признания налогового мошенничества. Она не только направлена против фальсификации налоговых данных, но также свидетельствует о понимании законодателем особой опасности такого уклонения, если они совершаются организованной группой, когда руководителя прикрывает бухгалтер, бухгалтера – табельщик и пр. Но санкция за это преступление была меньше, чем за открытый отказ. Организаторов могли лишить свободы на срок не больше одного года, причем конфискация имущества была необязательна. Рядовые же участники отделывались штрафом не свыше двойного размера причитающихся платежей.

> В СССР до начала 1960-х гг. неуплата налогов рассматривалась как посягательство на основы государственного управления.

Следует отметить, что нарушение «правил публичной отчетности» (ч. 2 ст. 187) относилось к хозяйственным преступлениям, и ответственность за него была не особенно тяжкой – принудительные работы на срок до трех месяцев или штраф 300 руб.

В СССР до начала 1960-х гг. неуплата налогов рассматривалась как посягательство на основы государственного управления. В СССР налоги считались формой повинности в общественных интересах. Уголовное преследование наступало как за «мошенническое» уклонение, так и за прямой отказ уплатить налог. Государство считало открытый отказ серьезным преступлением, поскольку он практически граничил с мятежом.

С начала 60-х гг. прошлого столетия в условиях, когда основным источником пополнения государственных финансов служила прибыль предприятий, находящихся в государственной собственности, налоги играли незначительную роль, поэтому уклонение от них не представляло серьезной общественной опасности. Более того, снижение налогов даже использовалось в

пропагандистских целях, для демонстрации преимуществ советской экономической системы. Соответственно, не было необходимости уголовного преследования нарушителей налоговой дисциплины. Исключением был лишь предусмотренный среди иных государственных преступлений состав уклонения от уплаты налогов в военное время (ст. 82).

Но и тогда финансовые интересы государства имели правовую защиту. Вместо налоговых составов в УК РСФСР 1960 г. содержалась ст. 152.1, предусматривающая санкции за приписки и иные искажения отчетности о выполнении планов. Деяния, предусмотренные этой статьей, были во многих отношениях схожи с налоговыми преступлениями современного периода, особенно в том, что касается механизма совершения. Расследование этих преступлений было возложено на специализированное подразделение МВД по борьбе с хищениями социалистической собственности (БХСС). В ходе работы отделов БХСС был накоплен значительный опыт, который имеет определенную актуальность в том числе при расследовании налоговых преступлений.

В начале 1970-х гг. отношение к налогам несколько изменилось. Законодательство изменять не стали, однако Пленум Верховного Суда СССР в Постановлении от 11 июля 1972 г. № 4 «О судебной практике по делам о хищениях государственного и общественного имущества» разъяснил в п. 20, что уклонение от уплаты налогов с использованием заведомо поддельных документов надо квалифицировать по ст. 94 УК РСФСР 1960 г. как причинение государству имущественного ущерба путем обмана или злоупотребления доверием при отсутствии признаков хищения. Это уже был состав, относящийся к числу преступлений против собственности, хотя и пользующейся в СССР особой государственной защитой.

Таким образом, советская судебная практика следовала общемировому подходу к налоговому уклонению, в основе которого кроется обман. То, что караться стали только «мошеннические» способы уклонения, окончательно свидетельствовало отход от концепции налогового преступления как антигосударственного акта.

Первый собственно налоговый состав – ст. 162.1 «Уклонение от подачи декларации о доходах» – появился только в 1986 г.{356} Он был включен в главу УК РСФСР, посвященную хозяйственным преступлениям. Статьи об ответственности за налоговые преступления, напоминающие современные, были введены в Уголовный кодекс позже: ст. 162.2 «Сокрытие доходов (прибыли) или иных объектов налогообложения» в 1992 г.{357}, а ст. 162.6

«Уклонение от уплаты таможенных платежей» – в 1994 г.[358] УК РФ 1996 г.[359] предусматривает две статьи за уклонение от уплаты налогов – уклонение от уплаты налогов гражданина (ст. 198) и уклонение от уплаты налогов с организаций (ст. 199 и ст. 194, устанавливающую ответственность за уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица).

В этих статьях были, во-первых, своеобразные формулировки объективной стороны состава преступления, во-вторых – в ст. 198 было сделано примечание 2, что лицо, которое впервые привлекалось к уголовной ответственности по ст. 194, 198 или 199, могло освобождаться от ответственности, если соглашалось признать себя виновным и «возместить причиненный ущерб» (иначе говоря, заплатить недоимку по налогам). Своеобразие формулировки заключалось в том, что криминальным считалось уклонение от налогов непредоставлением декларации в тех случаях, когда это необходимо, и внесением в декларацию заведомо ложных данных, а также «иным способом», без каких-либо разъяснений. Таким образом, в уголовный закон была введена совершенно «размытая» норма, позволявшая трактовать его как угодно.

К руководителям предприятий, даже если их налоговые декларации были скрупулезно точны, но деньги по какой-то причине в бюджет не поступали (например, руководитель решил выплатить заработную плату рабочим), представители налоговой полиции предъявляли претензии, подкрепляя их возбуждением уголовного дела. Непоступление денег в бюджет рассматривалось как «иной способ», тем более что судебная практика именно в этом факте усматривала общественную опасность налоговых преступлений (об этом прямо говорилось в п. 1 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 4 июля 1997 г. № 8). Руководителям прямо предлагалось изыскать деньги для уплаты недоимок любым способом, и в таком случае дело будет мгновенно закрыто.

Норма УК РФ была обжалована в КС РФ. В Постановлении от 27 мая 2003 г. № 9-П Конституционный Суд РФ признал ее соответствующей Конституции, однако было ясно, что в прежнем виде уголовное законодательство функционировать не может.

> Нормы уголовного права, устанавливающие ответственность за налоговые преступления, отражают отношение государства к налогам и налогоплательщикам, а также принципы работы налоговых органов.

В результате был принят Федеральный закон от 8 декабря 2003 г. № 162-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс Российской Федерации», который весьма серьезно изменил положение. Прежде всего из способов совершения преступления был исключен «иной способ». В новой редакции состав ст. 199 УК РФ содержал четкие черты налогового мошенничества. Кроме того, Закон № 162-ФЗ ввел два новых состава – неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 199.1) и сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно проводиться взыскание налогов и (или) сборов (ст. 199.2). Нельзя не признать, что появление этих составов вполне оправданно. Например, до этого при перечислении денежных средств в офшоры лицо, проводившее перечисление, могло не утруждать себя удержанием налога и при этом не подлежало ответственности по ст. 199 УК РФ – ведь оно ничего не исказило в своей налоговой декларации. Статья 199.2 направлена против недобросовестных налогоплательщиков, которые в предчувствии близкой проверки или иных административных мер со стороны государства начинают срочно «прятать» все ликвидные активы, оформляя фиктивные договоры купли-продажи, выдавая такие же фиктивные «займы» и пр. Обезопасив таким образом имущество, они спокойно встречают проверяющих – что бы они ни выявили, взыскать им будет нечего.

Было отменено «деятельное раскаяние», поскольку эту норму сочли чрезмерно коррупционной. Впрочем, Федеральным законом от 29 декабря 2009 г. его ввели вновь, мотивируя это необходимостью дать предпринимателям последний шанс.

> **«Открытый отказ от уплаты налогов может носить характер налогового протеста (tax protest) или налогового сопротивления (tax resistance). Налоговые протестанты считают, что налоги платить не следует вообще, поскольку они несправедливы по своей природе. Налоговый протест мог носить форму политической акции, как это было. Например, участницы Женской лиги сопротивления налогам, созданной в Великобритании в 1909 г., примыкавшей к Лиге за свободу женщин, считали, что, отказываясь платить налоги, они тем самым выступают против дискриминации женщин. За время существования лиги в ней состояло около 220 женщин.**
>
> **Налоговые сопротивленцы не отрицают необходимости и правомерности налогов, но не хотят**

отдавать свои деньги государству, поскольку оно, по их мнению, использует их крайне неэффективно. В США в 2005 г. некая Джулия «Бабочка» Хилл всю сумму своих налоговых обязательств перед федеральным бюджетом перечислила в фонды программ по защите окружающей среды, развития культуры, озеленения городов и др. Объясняя свой поступок в интервью журналистам, Д. Хилл пояснила, что не отказывается платить налоги, а просто перечисляет свои деньги туда, где они должны находиться, поскольку ФРС само этого не сделает».

(Г. Смит. «Интервью с джулией "бабочкой" хилл. часть I», the edge, 26 мая 2005 г.)

Нормы уголовного права, устанавливающие ответственность за налоговые преступления, отражают отношение государства к налогам и налогоплательщикам, а также принципы работы налоговых органов:

– если налог устанавливается раскладочным методом, опасность представляет только прямой отказ платить налог и меры ответственности направлены на то, чтоб не допустить сопротивление налоговому «администрированию»;

– если налог рассматривается как одна из повинностей граждан перед государством, то ответственность устанавливается за любую форму невыполнения такой повинности как за действия, направленные на подрыв системы государственного управления;

– когда налог рассматривается как взнос субъекта для государственных нужд, причем установленный в зависимости от объективных характеристик его деятельности, налоговые преступления начинают рассматриваться как мошенничество, направленное на налоговые органы с целью введения их в заблуждение и уменьшения своих обязательств перед страной.

20.3. Характеристика элементов состава налоговых преступлений

20.3.1. Объект преступления

Традиционно объектом налоговых преступлений предлагается считать финансовые интересы государства{360}. Однако объект – это те отношения, которые страдают от

неправомерных действий преступника. Традиционная точка зрения неизбежно приводит к выводу, что процесс уплаты налога представляет собой нечто единое. Но это глубокое заблуждение. В процессе уплаты налога можно выделить следующие стадии:

– учет объекта налогообложения;

– информирование налоговых органов о размере объекта налогообложения и налоговых обязательств;

– фактическое внесение суммы налога в бюджет.

На стадии фактической уплаты налога в бюджет уклонение от налога также возможно. Но это, во-первых, противоречит принятой во всем мире концепции, согласно которой налоговое преступление рассматривается как обманное деяние; во-вторых, такая концепция имеет явные признаки подхода 20–30-х гг. прошлого века, рассматривавшего любую форму неуплаты налога как сопротивление государственной власти. В-третьих, общественная опасность лиц, не желающих платить задекларированные ими суммы налога, не столь уж велика.

При наличии необходимого объема информации о налоговых обязательствах налогоплательщика, которую можно получать в ходе выездных и камеральных проверок, финансовые органы имеют в своем распоряжении все необходимые инструменты, чтобы добиться внесения в бюджет недоимки по налогу. Для этого им предоставлено право бесспорного списания требуемых сумм с банковского счета, право ареста имущества и др. Необходимости в уголовном преследовании в такой ситуации не возникает. Если же субъект пытается скрыть имущество, за счет которого налог должен платиться, то это совсем иное преступление{361}.

Таким образом, лицо, которое представило в установленные сроки исчерпывающий объем сведений о своей задолженности перед бюджетом, не может представлять большой общественной опасности. По сути, оно не совершает уклонения от налогов. Его действия можно скорее оценить как политический протест. Но чаще такой выбор определен кризисным состоянием финансов налогоплательщика и экономической необходимостью направить средства на иные нужды.

Если лицо умышленно скрывает от налоговых органов необходимую информацию об облагаемом объекте, то у него возникает возможность уклониться от обязательных платежей. Поэтому его действия достаточно опасны, чтобы их можно было рассматривать как уголовно наказуемое деяние. Следует иметь в виду, что ущерб финансовым интересам государства – это лишь опосредованное следствие его действий. В первую очередь от действий виновного нарушается работа налоговых органов,

которые, не имея нужных сведений, не в состоянии выполнить возложенную на них функцию и проверить правильность исчисления и уплаты налогов.

Таким образом, объектом налоговых преступлений следует считать нормальное функционирование государственного органа, ведущего сбор обязательных платежей, а именно ту ее часть, которая связана с получением и обработкой данных хозяйственной деятельности налогоплательщика, а также с принудительным взысканием налога.

> Объектом налоговых преступлений следует признать деятельность налоговых органов, связанную с установлением индивидуальных обязательств налогоплательщика.

Объектом налоговых преступлений следует признать деятельность налоговых органов, связанную с установлением индивидуальных обязательств налогоплательщика.

20.3.2. Субъект преступления

С юридической точки зрения субъект налогового преступления должен обладать только правоспособностью. Но на практике это выглядит несколько сложнее.

За *налоги, взимаемые с физических лиц*, отвечать должен тот, на кого законом возложена обязанность подавать декларацию, т. е. лицо, получающее определенные виды доходов или обладающее определенным имуществом. Это, как правило, индивидуальные предприниматели, частные адвокаты и нотариусы, граждане, получившие выигрыши от участия в лотерее, продавшие свое имущество, владеющие недвижимостью и др.

За уклонение от *налогов с юридических лиц* к ответственности может быть привлечено как само юридическое лицо, так и его руководители. Институт уголовной ответственности компаний в РФ не предусмотрен. И это требует от правоприменителей тщательного выяснения роли каждого сотрудника корпорации в противоправной схеме. Напротив, в США достаточно, чтобы кто-либо из уполномоченных агентов компании предоставил в налоговый орган заведомо ложные данные, причем необязательно, чтобы он делал это непосредственно.

При установлении круга лиц, которые могут нести ответственность за уклонение налога с компаний, в него прежде всего попадают те, на кого возложена обязанность составления

документов бухгалтерского учета и налоговой отчетности. За налоги, взимаемые с предприятий, ответственны, как правило, руководитель организации и ее главный бухгалтер.

Фактически в организациях ведение бухгалтерской и налоговой отчетности возложено на структурное подразделение – бухгалтерию. Именно его работники имеют дело с первичными документами, отражающими совершение тех или иных хозяйственных операций, причем каждый из них отвечает за определенный участок экономической деятельности. Руководитель предприятия и главный бухгалтер не в состоянии проконтролировать весь объем документации и имеют дело с опосредованными данными, прошедшими обработку в бухгалтерии, хотя они ставят свои подписи на налоговых декларациях. Поэтому, чтобы привлечь их к ответственности, необходимо доказать, в какой степени руководители предприятия были осведомлены о фактах хозяйственной деятельности и могли непосредственно проверять корректность их отражения в отчетности.

В США широкую известность получило дело компании Short Accountancy Corp., которая оказывала своим клиентам услуги по ведению бухгалтерского и налогового учета. Прикрепленный к клиенту бухгалтер получал полномочия на подписание декларации, а сам директор определял для него, что и как туда надо вносить. При этом директор широко практиковал незаконные схемы минимизации налоговых платежей, тайно согласовывал их с клиентом, а потом давал указания ничего не подозревающему бухгалтеру. В результате бухгалтер, подписавший отчетность, не догадывался о ее недостоверности. Но когда Short Accountancy Corp. подверглась уголовному преследованию, этот аргумент не убедил суд. В приговоре было отмечено, что «умышленного характера действий должностного лица корпорации и действий бухгалтера по составлению и подписанию ложной декларации достаточно, чтобы установить намеренное нарушение законодательства со стороны корпорации»[15].

Следует иметь в виду, что лица, которые подписывают бухгалтерскую и налоговую отчетность предприятия, могут только номинально быть руководителями и фактически не принимают решений и не управляют деятельностью организации. Их назначение на ответственные должности имело целью защитить от ответственности фактических руководителей.

С учетом того, что к ответственности можно привлечь только лицо, в действиях которого усматриваются как объективная, так и

субъективная стороны состава преступления, главный субъект преступления (не юридическое лицо) должен отвечать следующим критериям:

– обладать достоверной информацией о характеристиках объекта налогообложения или иметь доступ к соответствующим данным;

– иметь возможность формировать данные, отражаемые непосредственно в документах налоговой отчетности, либо иметь возможность давать обязывающие указания лицам, которые формируют такую отчетность;

– обладать правом подписи документов налоговой отчетности или давать обязательные указания лицам, которые таким правом обладают.

Право подписи документов налоговой отчетности – это существенное требование. Для налогов, взимаемых с юридического лица, предполагается, что нарушение было допущено коллективным субъектом, т. е. юридическим лицом. Согласно юридическому принципу, сформулированному в ч. 4 ст. 110 НК РФ, вина организации определяется в зависимости от вины ее должностных лиц, либо ее представителей, действия которых обусловили совершение правонарушения. Этот принцип, как видно из дела Short Accountancy Corp., общепризнан. Но он требует, чтобы лица действительно были представителями организации, т. е. имели право выступать от ее имени в отношениях со сторонними субъектами, т. е. с налоговыми органами. При этом не важно, какую должность занимает виновный, – главное, чтобы он фактически соответствовал требуемым критериям.

Если помощник главного бухгалтера, отвечающий за формирование какого-либо участка налоговой отчетности, но не имеющий права подписывать ее в целом, самостоятельно, введя в заблуждение свое руководство, подделал показатели, что в результате привело к снижению платежей в бюджет, то его действия не следует квалифицировать как уклонение от уплаты налогов. Это злоупотребление полномочиями должностного лица в коммерческой организации. Ведь умысел на уклонение от уплаты налогов в данном случае отсутствует у тех должностных лиц, которые могут считаться выражающими «волю» коллективного налогоплательщика{362}. А делать таких людей заложниками злой воли отдельных служащих – недопустимо.

Иная ситуация складывается, когда помощник бухгалтера вносит недостоверные данные, подчиняясь указаниям сверху. Тот, кто дает такое указание, вполне может считаться выразителем

воли компании. В этом случае уклонение от налогов присутствует, причем к его совершению причастны двое и более лиц. Институт соучастия вообще довольно характерен для преступлений экономической направленности, которые предполагают махинации с отчетностью. *Соучастников условно можно разделить на основных и второстепенных*.

Основные соучастники, как правило, материально заинтересованы в уклонении от уплаты налогов (хотя заинтересованность обычно косвенная), могут занимать посты руководителя предприятия, его заместителя, главного бухгалтера.

Второстепенные участники делятся на две группы – инициаторы замысла и те, кто отвечает за выполнение отдельных операций, за детальную разработку противозаконных схем. С уголовно-правовой точки зрения инициаторы считаются подстрекателями, а вторая группа – пособниками. Среди подстрекателей могут встречаться владельцы акционерного капитала, пособники – сотрудники самой организации или сторонние лица. Пособники действуют только в соответствии с указаниями или по поручению основных участников. Однако в любом случае эти лица должны осознавать противоправность своих действий или действий тех лиц, указания которых они выполняли. Если они не подозревали, что их используют, то они не должны нести ответственности. Такая ситуация в уголовном праве называется «посредственным причинением» («посредственным исполнением»), т. е. люди становятся орудиями в руках главного злоумышленника.

Особый интерес представляет привлечение к ответственности консультантов, которые, хотя и не отвечают за уплату налога физическим или юридическим лицом, содействуют совершению преступления своими советами, указывают оптимальные способы уклонения и сокрытия следов преступления. Практика показывает, что их преследование юридически корректно.

Таким образом, консультанты также вполне могут соучаствовать в совершении налогового уклонения в качестве пособника. Теоретически возможна даже роль подстрекателя. Но в любом случае консультанты должны четко понимать, что рекомендации, которые они дают клиенту, приведут к отражению в налоговой отчетности недостоверных данных.

Уклонение от уплаты налогов совершается тем физическим лицом, которое обязано подавать декларацию. Субъекты уклонения от уплаты налогов с организаций – должностные лица организации, которые уполномочены действовать от ее имени и могут считаться носителями ее воли как коллективного субъекта (или же те, кто дает им обязательные для исполнения указания).

В действиях, направленных на уклонение от уплаты налогов, могут принимать участие второстепенные субъекты, выступающие как подстрекатели, если они помогают формировать умысел на совершение противоправного деяния, или как пособники, если они действовали согласно указаниям других участников, выполняя отдельные действия, связанные с достижением преступного результата.

Консультанты, подсказавшие способы незаконной минимизации налоговых платежей, также относятся к соучастниками преступления. Обычно их роль заключается в пособничестве, хотя не исключено и подстрекательство.

20.3.3. Субъективная сторона

В соответствии с российским уголовным законодательством по общему правилу преступление может быть только умышленным. Неосторожная форма вины возможна в случаях, специально установленных законодательством (ч. 2 ст. 24 УК РФ).

Очевидно, что уклонение от налогов может совершаться только умышленно. Различают прямой и косвенный умысел.

Виновное лицо может осознавать противоправность своих действий, предвидеть наступление противоправных последствий и сознательно желать их наступления. Это *прямой умысел* (ч. 2 ст. 25 УК РФ). Лицо может понимать противоправность своих действий и осознавать, к каким последствиям они могут привести, не желает, но сознательно допускает возможность их наступления (или относится к ним безразлично). Это *косвенный умысел* (ч. 3 ст. 25 УК РФ).

Ни у кого не вызывает сомнений, что прямой умысел при налоговом уклонении возможен. Иначе обстоит дело с косвенным умыслом.

Не секрет, что многие корпоративные лидеры готовы пойти на некоторое (а часто – весьма существенное) отступление от буквы и духа бухгалтерских правил ради повышения капитализации компании, увеличения дивидендов, курсу акций на бирже и др.

> Уклонение от налогов может совершаться только умышленно.

При этом могут искажаться отдельные показатели, имеющие значение для определения объекта обложения, и люди, принимающие решение, не могут этого не понимать. Но они рассматривают это как неизбежный риск. Именно в такой

ситуации и возникает уклонение от налога, совершенное с косвенным умыслом.

Субъективная сторона налоговых преступлений не требует доказывания дополнительных обстоятельств, таких как мотивация, побуждения и пр.

Уклонение от уплаты налогов может быть умышленным. Умысел может быть прямым (когда отчетность фальсифицируется именно для занижения налоговых платежей) и косвенным (когда отчетность фальсифицируется для других целей, но занижение налоговых платежей является ее неизбежным следствием).

Наличия в действиях виновных лиц каких-либо мотивов для привлечения к ответственности не требуется.

В литературе описан случай, когда некто К., руководитель компании, находясь под следствием за уклонение от налогов, заявил, что, хотя он и фальсифицировал налоговую отчетность, он не может быть привлечен к ответственности, поскольку не преследовал цели неуплаты налогов. По его словам, неуплата была для него дополнительной, второстепенной задачей, тогда как главной целью было получение максимально возможной прибыли для развития бизнеса. Следователь согласился с аргументами обвиняемого и прекратил дело за отсутствием состава преступления. Но постановление было отменено прокурором, и дело все же было передано в суд. Приговор был обвинительным, причем прокурор, а вслед за ним и суд оценили деяние как «прямоумышленное», поскольку при заведомой неизбежности наступления последствия в виде неуплаты налогов нет оснований говорить об отсутствии у подсудимого желания не заплатить налог[16].

20.3.4. Объективная сторона

В науке уголовного права объективная сторона состоит из действия виновного субъекта, общественно опасного последствия и причинно-следственной связи между ними.

Под *опасными последствиями* традиционно понимается неполучение бюджетом причитающихся ему денежных средств{363}. В российском законодательстве условием привлечения к ответственности служит неполучение бюджетом денежных средств в крупном или особо крупном размере. То есть уклонение от уплаты налогов имеет материальный состав. Это обоснованно, поскольку позволяет налагать уголовные репрессии на тех, кто действительно представляет собой высокую общественную опасность.

Размер недоплаченного налога определяется двояко (каждый из способов достаточен для уголовного преследования). *Во-первых*, это может быть твердая сумма (для налогов с физических лиц это, по состоянию на 2014 г., 1 800 000 руб., а для компаний – 6 000 000 руб.). *Во-вторых*, может применяться соотношение суммы уплаченных и неуплаченных налогов (для физических лиц и организаций сумма неуплаченных налогов за три финансовых года должна составлять более 10 % общих налоговых платежей).

Нельзя не признать, что второй метод более справедлив, поскольку позволяет учитывать масштабы предприятия. Для крупной компании легкий дефект в отчетности легко может дать существенно большую недоимку, чем для маленькой фирмы, которая не будет платить налогов вообще. При этом общественная опасность лица, уклоняющегося от небольшой доли налоговых обязательств, безусловно, меньше, чем того, кто налоговые обязательства игнорирует.

Следует отметить, что более правильным было бы признавать опасным последствием дезинформирование налогового органа о налоговых обязательствах лица. В этом случае преступление будет считаться законченным в момент подачи декларации. При этом сумма налогов, от которых лицо пытается уклониться, может рассматриваться как реальная возможность наступления вреда. Такой вид последствий известен науке уголовного права (например, ст. 215 УК «Нарушение правил техники безопасности на объектах атомной энергетики», где для осуждения достаточно только реальной вероятности гибели людей, имущества и пр.).

Причинно-следственная связь между действиями виновного субъекта и опасными последствиями заключается в том, что средства не поступают в бюджет, так как в налоговые органы подается заведомо недостоверная информация.

Действием виновного лица, за которое установлена ответственность, признается неподача налоговой декларации, когда ее подача обязательна, а также внесение в декларацию заведомо ложных данных. В любом случае цель у злоумышленника одна – дезинформировать налоговый орган, лишить его достоверных сведений относительно финансово-экономических и иных показателях, с которыми связано исчисление налога. В этом заключается главный принцип налогового преступления как обманного, мошеннического действия.

Уклонение может совершаться предоставлением ложной информации об объекте налогообложения, налоговых вычетах и налоговых льготах. Что касается фактической уплаты, то она

выходит за рамки налогового уклонения. Посягательство на эту часть налоговых отношений преследуется на основании отдельной статьи (ст. 199.2 УК РФ «Сокрытие денежных средств или имущества, за счет которых должно производиться взыскание налога»).

Уклонение от уплаты налогов

Существует пять видов действий, направленных на уклонение от уплаты налогов.

1. **Сокрытие объекта обложения**

Налоговые органы или вовсе не получают уведомления о наличии у налогоплательщика соответствующего объекта, или его размер занижен. Сокрытие объекта обложения может происходить:

– неподачей налоговой декларации;

– занижением в документах налоговой отчетности данных об объекте налогообложения по сравнению с данными первичных документов;

– формированием первичных документов, отражающих объект налогообложения, с изначальным внесением заведомо недостоверных данных, которые затем переносятся в отчетность.

2. **Искажение природы объекта**

Налоговые органы получают сведения о финансово-экономических показателях предприятия в полном объеме, однако информация об их правовых характеристиках недостоверна. Поэтому в реальности объект есть, но в отчетности он отражен таким образом, что выводится из обложения.

3. **Завышение налоговых вычетов**

В налоговой отчетности завышаются данные о величине налоговых вычетов, уменьшающих налоговые обязательства. Пример – заключение фиктивных договоров на приобретение по высокой цене производственных ресурсов (чаще всего услуг консультационных, управленческих, маркетинговых). Хотя услуги фактически не оказываются, перечисление денег происходит, и понесенные расходы относятся на уменьшение облагаемой прибыли.

Следует различать уклонение от уплаты налогов завышением вычетов и махинации с экспортным НДС. Организация-экспортер «на бумаге» приобретает некие материальные ресурсы для

производства продукции, отгруженной на экспорт, и заявляет сумму «входящего» НДС к возмещению из бюджета. Поскольку фактически расходы на приобретение ресурсов не понесены (или понесены в существенно меньшем размере, чем задекларировано), возмещаемая из бюджета сумма является доходом злоумышленников.

Умысел направлен на то, чтобы обманом получить деньги из бюджета. Такого рода деяния квалифицируются как мошенничество (ст. 159.4 УК РФ).

4. **Необоснованное использование налоговых льгот, не связанных с объектом налогообложения**

Налоговым органам сообщаются недостоверные сведения об организации и иных обстоятельствах, которые позволяют плательщику претендовать на уменьшение налоговых обязательств. Например, может занижаться фактическое количество работников, что позволяет воспользоваться льготами для субъектов малого бизнеса.

Следует отметить, что льготы, о которых идет речь, не связаны с объектом обложения. В том случае, если облагаемому объекту придается форма, освобождающая от его обложения, то имеет место искажение объекта.

В основе объективной стороны уклонения от уплаты налога лежат мошеннические (обманные) действия, направленные на дезинформирование налоговых органов. Цель злоумышленников – обмануть, заставить поверить, что значимые для уплаты налога обстоятельства таковы, что налогоплательщик имеет право на уплату налога в меньшем размере. Именно поэтому общепринятой считается точка зрения на уклонение от налога как на особый вид мошенничества. Цель злоумышленников достигается или полным лишением какой-либо информации (неподача налоговой декларации), или предоставлением фальсифицированных сведений.

Обязательное условие для привлечения к ответственности – наступление тяжких последствий в виде недополучения бюджетом крупных сумм. Причем до определенного предела недополученные суммы должны сравниваться с размером фактически внесенных платежей, и ответственность наступает только тогда, когда налог утаенный составляет значительную (не менее 10 %) долю налога уплаченного.

5. **Сокрытие имущества**

Статьи УК РФ, предусматривающие ответственность за неуплату налогов, не охватывают отношений, связанных с

взысканием правильно задекларированных сумм, хотя и здесь может присутствовать злой умысел. Для того, чтобы бороться с ним, в уголовное законодательство вводят отдельные составы. В действующем УК РФ это ст. 199.2 «Сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов».

> В основе объективной стороны уклонения от уплаты налога лежат мошеннические действия.

Понятие «сокрытие» в практике правоохранительных органов порой необоснованно расширялось. Так, в Обзоре судебной практики Кемеровского областного суда по делам о налоговых преступлениях (ст. 198–199.2 УК РФ), рассмотренным судами Кемеровской области в 2004 г., было указано, что ст. 199.2 УК РФ охватываются деяния, когда при наличии задолженности уплаты налогов и страховых взносов во внебюджетные фонды тем не менее денежные средства расходовались руководителями предприятий на производственные нужды, заключались соглашения об уступке права требования долгов от собственных должников третьим лицам, при наличии реальной возможности получить денежные средства на счет задолжавшего перед бюджетом предприятия.

Однако если все названные операции были надлежащим образом отражены в бухгалтерской отчетности, то о сокрытии говорить не приходится. Ведь если имущество (включая дебиторскую задолженность) достоверно отражено в документах, то ничто не препятствует налоговым органам обратить взыскание на него в порядке ст. 47 НК РФ. Дебиторская задолженность также может рассматриваться как имущество, за счет которого могут удовлетворяться требования налоговых органов (см., например, постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 21 марта 2005 г. №А66-11256/2004, постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 28 февраля 2003 г. №А43-9929/02-11-440). Соответственно, лицо, должным образом отразив в учете все свое имущество, не может его сокрыть, и если налоговые органы не применяют предоставленные им по закону права, чтобы погасить задолженность перед бюджетом, то это еще не свидетельствует об общественной опасности налогоплательщика и необходимости применения к нему уголовных санкций. Если налогоплательщик фальсифицирует отчетность, пытаясь доказать, что у него нет имущества, в то время как оно у него есть, такие действия действительно можно рассматривать как сокрытие.

К действиям, сопряженным с сокрытием, могут относиться:

– перевод активов на подставных лиц (заключение фиктивных договоров купли-продажи, выдача долгосрочных займов, резкий всплеск «благотворительной» деятельности);

– имитация гибели имущества (фиктивное списание вполне работоспособных объектов, инсценировка краж, поджог производственных зданий с предварительным вывозом всех активов, которые потом объявляются сгоревшими, и др.);

– фальсификация отчетности, при которой в учете не отражаются реально существующие активы, в связи с чем выявить их и обратить на них взыскание бывает сложно.

Следует отметить, что часто недобросовестные налогоплательщики применяют одновременно несколько способов уклониться от обязательств перед бюджетом, ловко комбинируют их.

20.4. Борьба с налоговыми преступлениями за рубежом

Не только в бедных странах, где налогоплательщики уклоняются от налогов только из-за того, чтобы не впасть в нищету, но и в развитых государствах проблема борьбы с налоговыми преступлениями весьма актуальна. Несмотря на известное выражение одного из судей Верховного Суда США Оливера У. Холмса: «Налоги – цена, которую мы платим за цивилизованное общество», даже самые законопослушные граждане США и стран Европы относятся к налоговому законодательству с меньшим уважением, чем к иным законам, считают, что выплачиваемые ими деньги идут на удовлетворение своекорыстных нужд бюрократии. Иногда это недовольство имеет политические формы. В США существуют общественные движения, ратующие за отмену налогов, ссылаясь либо на их несоответствие Конституции, либо на экономическую неэффективность. Но гораздо больше людей «борется» с налогами на практике, предпочитая дело словам. Поэтому налоговые преступления занимают особое место среди прочих правонарушений.

В отличие от России, где нормы уголовного права традиционно сведены в единый кодекс, за рубежом положения о налоговых преступлениях иногда содержатся в актах налогового законодательства. В США это раздел 26 Свода законов США, в основу которого лег Кодекс внутренних доходов, в Великобритании, Италии и Японии – отдельные налоговые

законы, во Франции – Общий кодекс о налогах. Положение о налогах 1977 г. ФРГ содержит не только нормы уголовного права, но и правила уголовного процесса при рассмотрении дел по налоговым преступлениям.

Для зарубежного законодательства характерно деление нарушений на преступления и проступки. Основу такого деления составляют суровость налагаемых санкций. Преступления, в отличие от проступков, влекут более тяжкие меры ответственности (лишение свободы, арест). Проступки представляют собой не столь опасные деяния, и за них полагаются незначительные наказания, вроде ареста на короткий срок или незначительного штрафа.

За рубежом политика в области применения уголовного законодательства имеет два направления – американское и европейское{364}. В США практикуется весьма жесткий подход к налогоплательщику, широкое применение уголовных мер, криминализация значительного числа составов. Преступлением малозначительным, примыкающим к проступкам, считается несвоевременная подача декларации, если доказано, что обвиняемый умышленно опоздал с ее составлением. Внесение в декларацию заведомо ложных данных рассматривается как серьезное преступление и карается штрафом до 100 000 долл. (или 500 000 долл. – для корпорации) и тюремным заключением на срок до пяти лет. Кроме того, система штрафов отличается большой изощренностью. Например, за неполную уплату налога взыскивается 5 % неуплаченной суммы и 50 % суммы, которую нарушитель получил бы, положив деньги в банк под среднерыночный процент. Действительно, когда речь идет о неуплате крупных сумм, многие дельцы легко мирятся с взысканием незначительного фиксированного штрафа, ибо, положив «сэкономленные» деньги в банк, они с лихвой наверстают потерянное.

Европейское законодательство относится к неплательщикам мягче. Там стараются избежать судебных процедур, а штрафы заменяются доплатами к налогам, устанавливаемыми в административном порядке. Но в случае повторного нарушения штрафы увеличиваются многократно. Применяется также конфискация имущества, приобретенного на средства, полученные в результате уклонения, запрещение заниматься коммерческой деятельностью, работать в государственных органах и т. д. Среди специфических мер воздействия следует указать право фискальных органов на преимущественную покупку товара, если в документах налоговой отчетности указана его явно заниженная стоимость.

Коренное отличие зарубежного уголовного законодательства от российского заключается еще и в том, что к ответственности за налоговые преступления может привлекаться юридическое лицо. В вину корпорации вменяются действия ее служащих, если они действовали в рамках своих должностных обязанностей и преследовали интересы фирмы. При этом служащие не освобождаются от персональной ответственности, хотя точной идентификации виновного лица не требуется. Даже если служащего оправдают, корпорация может быть осуждена. Оправдание для нее возможно при условии, если служащий при совершении преступления преследовал собственную выгоду.

Налоговый кодекс Российской Федерации испытал существенное влияние этой доктрины. Как известно, для привлечения к налоговой ответственности обязательным условием служит вина нарушителя, и виной юридических лиц признается вина их руководителя.

Не обойдены вниманием законодателем и преступления работников налоговой администрации. Законодательство США предусматривает наказание в виде штрафа в размере 10 000 долл. и лишения свободы на срок до пяти лет для служащих налоговых органов, которые намеренно неправильно рассчитывают или не собирают налоги, а также занимаются вымогательством или шантажом с использованием должностного положения. В ФРГ предусмотрено наказание для работников налоговых органов за разглашение или использование без специального разрешения сведений, представляющих собой налоговую тайну.

Основной вид налоговых преступлений за рубежом, как и в России, – уклонение от уплаты налогов. Способы уклонения аналогичны – лишение органов налоговой администрации достоверной информации об объекте обложения. Соответственно преступными признаются непредставление декларации в налоговые органы (недекларирование доходов), несвоевременное декларирование, искажение информации, вносимой в налоговую отчетность. Игнорирование декларации о доходах влечет наказание лишь в тех случаях, когда налог с утаенного дохода превышает определенную сумму. Но наиболее серьезным деянием считается искажение сведений, вносимых в декларацию. С этим явлением ведется беспощадная борьба. Например, во Франции и в США соответствующие уголовные статьи позволяют расценивать как *законченное преступление* даже попытку внести заведомо ложные данные в налоговую отчетность.

Вопросы для самостоятельного изучения

1. Изучите Постановление Московского городского суда от 05 декабря 2013 г. № 4у/9-5764/13.

Подготовьте ответы на следующие вопросы:

– Какой способ уклонения от уплаты налогов был применен в деле?

– Какие доказательства использованы судом? Достаточны ли они, по вашему мнению, для признания виновности?

– В чем можно усмотреть признаки обманных (мошеннических) действий виновного лица?

При ответе на вопрос можно использовать:

1. Уголовный кодекс РФ с комментариями // Под ред. В.М. Лебедева. – М.: Юрайт, 2013.
2. Налоговое право: Учебник // Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юристъ, 2003.

2. Изучите Определение Конституционного Суда РФ от 28 мая 2009 г. № 807-О-О.

Подготовьте ответы на следующие вопросы:

– В чем заключалось нарушение, допущенное при привлечении заявителя к уголовной ответственности?

– Можно ли считать, что действия заявителя повлекли общественно-опасные последствия? Если да, то какие?

При ответе на вопрос можно использовать:

1. Уголовный кодекс РФ с комментариями // Под ред. В.М. Лебедева. – М.: Юрайт, 2013;
2. Налоговое право: Учебник // Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юристъ, 2003.

3. Изучите преступления, предусмотренные § 7201 «Attempt to evade or defeat tax», § 7202 «Willful failure to collect or pay over tax», § 7203 «Willful failure to file return, supply information, or pay tax» Кодекса внутренних доходов США (Internal Revenue Code).

Подготовьте ответы на следующие вопросы:

– Что общего и чем отличаются предусмотренные этими параграфами преступления от составов, предусмотренных УК РФ?

– Что можно сказать о том, как американский законодатель понимает общественную опасность налоговых преступлений?

При ответе на вопрос можно использовать:

1. Уголовный кодекс РФ с комментариями // Под ред. В.М. Лебедева. – М.: Юрайт, 2013.
2. Internal Revenue Code (http://www.law.cornell.edu/uscode/

text/26).

4. Изучите Кассационное определение Верховного Суда РФ от 21 июля 2011 г. № 36-О11-9.

Подготовьте ответы на следующие вопросы:

– На основании чего суд квалифицировал действия одного из соучастников преступления как пособничество: обоснованы ли выводы суда?

– Почему по второму эпизоду, который рассматривался в деле, подсудимым предъявлялось обвинение в мошенничестве, а не в налоговом преступлении?

– Почему по второму эпизоду обвиняемые были оправданы; какое обстоятельство суд счел критически важным для доказывания вины?

Контрольные тесты

Выберите правильный или наиболее полный ответ {365}.

К главе 19

1. Взыскание пеней с налогоплательщика, не уплатившего налог полностью, рассматривается как:

а) наказание;

б) компенсационная мера;

в) наказание или компенсационная мера в зависимости от размера пеней.

2. Ответственность за нарушения налогового законодательства – это:

а) самостоятельный вид юридической ответственности;

б) совокупность различных видов юридической ответственности.

3. За нарушения налогового законодательства могут применяться меры:

а) административной ответственности;

б) административной и уголовной ответственности;

в) административной, уголовной, имущественной, дисциплинарной и материальной ответственности.

4. Установление санкций с учетом вида правонарушения и степени общественной опасности – требование принципа:

а) определенности;

б) соразмерности;

в) дифференциации.

5. Наложение взыскания с учетом причиненного вреда – требование принципа:

а) определенности;

б) соразмерности;

в) дифференциации.

6. Установление штрафов с целью пополнения доходов бюджета нарушает принцип:

а) обоснованности;

б) нерепрессивности;

в) соразмерности.

7. В основу научной и законодательной классификации нарушений налогового законодательства положен:

а) общий объект правонарушения;

б) родовой объект правонарушения;

в) непосредственный объект правонарушения.

8. Грубое нарушение правил учета доходов и расходов может совершаться:

а) действиями;

б) бездействием;

в) действиями или бездействием.

9. Обстоятельство, отягчающее ответственность за налоговое правонарушение:

а) неоднократность нарушения;

б) повторность нарушения;

в) неоднократность и повторность нарушения.

10. Невыполнение налоговым агентом обязанностей удержания налога в течение длительного периода считается:

а) длящимся правонарушением;

б) продолжаемым правонарушением;

в) текущим правонарушением.

11. Лицо может быть привлечено к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах по достижении:

а) 14 лет;

б) 16 лет;

в) 18 лет.

12. Выполнение налогоплательщиком письменных указаний и разъяснений налогового органа, приведшее к нарушению законодательства о налогах и сборах, это:

а) обстоятельство, исключающее ответственность;

б) обстоятельство, смягчающее ответственность;

в) обстоятельство, не влияющее на размер ответственности.

13. При расследовании нарушения законодательства о налогах и сборах установлено, что бухгалтер, сознательно допуская отступление от правил ведения учета, считал, что это

приведет к более правильному и точному отражению хозяйственной операции, однако ошибся. В этом случае его вина выражена в форме:

а) умысла;

б) небрежности;

в) самонадеянности.

14. Если нарушение законодательства о налогах и сборах совершено по причине стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств, то ответственность:

а) может быть смягчена;

б) обязательно должна быть смягчена;

в) может быть смягчена в отношении лиц, впервые привлекаемых к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

15. Обстоятельства, отягчающие ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах:

а) указаны в НК РФ;

б) определяются налоговым органом или судом при рассмотрении дела;

в) определяются судом при рассмотрении дела.

16. В соответствии с НК РФ течение срока давности привлечения к ответственности начинается:

а) со дня совершения правонарушения;

б) со дня обнаружения правонарушения;

в) со дня вынесения постановления о прекращении уголовного дела.

17. Возбуждение уголовного дела по фактам нарушения законодательства о налогах и сборах:

а) прерывает;

б) не прерывает;

в) прекращает течение срока давности привлечения к административной ответственности.

18. Срок давности взыскания налоговых санкций:

а) шесть месяцев;

б) один год;

в) три года.

19. Срок давности взыскания налоговых санкций:

а) не подлежит восстановлению в случае пропуска;

б) может быть восстановлен по решению налогового органа при наличии уважительных причин пропуска;

в) может быть восстановлен по решению суда при наличии уважительных причин пропуска.

20. Возбуждение уголовного дела по фактам нарушения законодательства о налогах и сборах:

а) прерывает;
б) не прерывает;
в) прекращает
течение срока давности взыскания налоговых санкций.

К главе 20

21. Общественная опасность налоговых преступлений заключается в том, что:
а) денежные средства не поступают в государственный бюджет и внебюджетные фонды;
б) неплательщик налогов подрывает основы государственного порядка;
в) налоговые органы не могут эффективно выполнять свою функцию по сбору налогов из-за отсутствия необходимой информации.

22. Должно ли уклонение от налогов быть материальным составом?
а) нет, не должно, поскольку действия налоговых уклонистов опасны сами по себе;
б) да, должно, поскольку в противном случае отсутствует факт уклонения;
в) да, должно, поскольку только уклонение на сумму сверх определенного размера свидетельствует о таком уровне опасности личности, который оправдывает применение уголовной санкции.

23. Почему в России на протяжении длительного времени отсутствовало законодательство, предусматривающее ответственность за уклонение от налогов с населения?
а) потому что в России отсутствовала система определения индивидуальных налоговых обязательств физических лиц, и у них не было возможности фальсифицировать данные о своих доходах;
б) потому что в России физические лица не были плательщиками налогов;
в) потому что развитие правовой системы РФ отставало от уровня европейских стран.

24. Признается ли уклонение от фактической уплаты задекларированных налогов преступлением?
а) не признается;
б) признается при условии сокрытия имущества, за счет которого должны уплачиваться налоги;
в) признается при условии, если в основе отказа лежат политические убеждения налогоплательщика.

25. В какой момент уклонение от налога считается законченным преступлением (согласно принятой официальной точке зрения)?

а) в момент внесения недостоверных данных в налоговую декларацию;

б) в момент подачи в налоговые органы декларации, содержащей недостоверные данные;

в) с момента истечения срока уплаты налога в том периоде, за который была подана декларация с заведомо недостоверными данными.

26. Могут ли рядовые сотрудники организации, не имеющие права действовать от ее имени, привлекаться к ответственности за уклонение от налогов?

а) нет, не могут, поскольку не выражают волю организации;

б) могут, если действовали в сговоре с руководителями предприятия и осознавали неправомерность своих действий;

в) могут во всех случаях.

27. С какой формой вины может быть совершено уклонение от налогов?

а) с любой формой, как в виде умысла, так и по неосторожности;

б) в форме умысла, как прямого, так и косвенного;

в) только в форме прямого умысла.

28. Возможно в соответствии с российским законодательством привлекать к ответственности за неуплату налога с дохода от преступной деятельности?

а) да, возможно, поскольку эти доходы образуют доход виновного лица;

б) нет, невозможно, поскольку эти доходы нельзя отразить в налоговой декларации;

в) нет, невозможно, поскольку с юридической точки зрения такие доходы не могут быть собственностью плательщика.

29. Как определяется размер недоплаты налога, которая необходима для привлечения к уголовной ответственности?

а) в твердой сумме;

б) в твердой сумме и процентах от общей суммы подлежащих уплате налогов;

в) в твердой сумме и процентах от общей суммы уплаченных налогов.

30. Могут ли налоговые консультанты привлекаться к ответственности за неуплату налога, допущенную их клиентом?

а) не могут, поскольку не имеют отношения к налогоплательщику, совершившему уклонение (например, не состоят его работниками);

б) могут, если в результате их рекомендаций клиент заплатил меньше налогов, чем мог бы без полученных консультаций;

в) могут, если осознавали противозаконный характер своих рекомендаций.

31. Могла бы передача земельных активов в вакуф образовывать состав налогового преступления с точки зрения современного законодательства?

а) могла бы, если бы передача была фиктивной и прежний владелец продолжал бы пользоваться активами в полном объеме;

б) нет, не могла бы;

в) могла бы, если бы передаваемые активы были объектами налогообложения.

32. Объективная сторона уклонения от уплаты налогов может выражается в форме:

а) только действий;

б) действий и бездействия;

в) действий и бездействия, выражающегося в неперечислении в бюджет суммы налогов.

33. Возмещение фиктивного НДС из бюджета по экспортным операциям не рассматривается судами как уклонение от налогов. Эта точка зрения:

а) обоснованна, поскольку в данном случае речь идет не о налогах, которые составляют частью собственности налогоплательщика, передаваемой государству, а о государственной собственности, которую пытается присвоить субъект;

б) обоснованна, поскольку недостоверные сведения вносятся в документы, которые признаются налоговой декларацией;

в) не обоснованна, и такие деяния должны квалифицироваться как уклонение от налогов.

34. К какому способу уклонения от налогов можно отнести отражение выручки от продажи продукции в качестве взносов основного собственника предприятия, которые не облагаются налогом?

а) к сокрытию объекта обложения;

б) к искажению объекта обложения;

в) к неправомерному использованию льготы.

Список рекомендованной литературы

К главе 19

1. Алехин А.П., Пепеляев С.Г. Ответственность за нарушения налогового законодательства. – М.: Аудиторская фирма «Контакт», 1992.

2. Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г. Предприниматель-налогоплательщик-государство. Правовые позиции Конституционного суда Российской Федерации: Учеб. пособие. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1998. – С. 328–338.

3. Комментарий к Кодексу Российской Федерации об административных правонарушениях / Под ред. Н.Г. Салищевой. 7-е изд., испр. и доп. – М., 2011. – С. 3–77, 644–657, 712–716, 725–729, 758–759, 952–965, 974–976, 1074–1256.

4. Курбатов А.Я. Ответственность банков за задержку платежей в бюджет и внебюджетные фонды. – М.: ЛЕГАТ, 1997.

5. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов. – М.: ЮрИнфоР-М, 2009. (Глава 14 «Налогово-правовое принуждение и налоговая ответственность». С. 396–469.)

6. Макарейко Н.В., Никифоров М.В., Скляров И.А. Административное принуждение в России: Учеб. пособие. – Н. Новгород, 2002.

7. Нагорная Э.Н. Бремя доказывания в налоговых спорах. – М.: Юстицинформ, 2006.

8. Овчарова Е.В. Проблемы применения административной ответственности за нарушения налогового законодательства по Налоговому кодексу РФ (НК РФ) и по Кодексу РФ об административных правонарушениях (КоАП РФ) // Государство и право. 2007. № 8.

9. Овчарова Е.В. Финансовый контроль: Учеб. пособие. – М.: Зерцало-М, 2013. (Тема 4 «Общие положения о юридической ответственности и иных мерах государственного принуждения по результатам финансового контроля». С. 64–76; Тема 7 «Налоговый контроль». С. 102–133.)

10. Ответственность за нарушения налогового законодательства. Сб. статей / Под ред. Р.Ф. Захаровой. Вып. 1. – М.: ИГП РАН, 1996.

11. Пепеляев С.Г. Налоги: реформы и практика. – М.: Статут, 2005. (Раздел III «Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах и защита прав налогоплательщиков». С. 219–225.)

12. Сасов К.А. Налоговое правосудие в решениях Конституционного Суда Российской Федерации. – М.: Норма, 2013. – С. 131–148.

13. Смирнов А.В. Административная ответственность за нарушения налогового законодательства. – М.: Антропософия, 1995.

14. Стрельников В.В. Правовой режим пени в налоговом праве: Учеб. пособие. – М.: Статут, 2004.

К главе 20

Александров И.В. Расследование налоговых преступлений: Учеб. пособие для магистров. – М.: Юрайт, 2014.

Елинский А.В. Уголовно-правовые меры борьбы с уклонением от уплаты налогов (зарубежный опыт). – М.: Издательский дом Шумиловой И.И., 2008.

Капля В.А. Налоговые преступления. Выявление и документирование. – М.: Мини-Тайп, 2012.

Ваш налоговый адвокат. Консультации, рекомендации / Под ред. С.Г. Пепеляева. Уголовная ответственность за налоговые преступления. 1998. Вып. 1 (3).

Кучеров И.И. Налоги и криминал. Историко-правовой анализ. – М.: Вольтерс Клувер, 2008.

Кучеров И.И. Налоговые преступления (теория и практика расследования). – М.: ЮрИнфор-Пресс, 2011.

Кучеров И.И., Щукин А.В. Уголовная ответственность за сокрытие денежных средств и имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов. – М.: Юриспруденция, 2006.

Пастухов И.Н., Яни П.С. Неуплата налогов и незаконное предпринимательство. – М.: Бизнес-школа Интел-Синтез, 2002.

Путилин Д.М. Опасные налоговые схемы. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2009.

Рагозина И.Г. Субъект налогового преступления и тактическая операция по его изобличению. – М.: Юрлитинформ, 2009.

Соловьев И.Н. Налоговые преступления: практика работы налоговых органов и судов. – М.: ФБК-Пресс, 2002.

Соловьев И.Н. Налоговые преступления. Специфика выявления и расследования. – М.: Проспект, 2014

Тупачински Н.Р. Уклонение от уплаты налогов в сравнительном праве. – М.: Юнити, 2007.

Челышева О.В., Феськов М.В. Расследование налоговых преступлений – СПб.: Питер, 2001.

Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / Отв. ред. В.М. Лебедев. – 13-е изд. – М.: Юрайт. 2013.

Раздел IX
Контроль и управление в налоговой сфере

Глава 21
Налоговые органы

21.1. История развития форм налогового контроля

В течение многих веков вырабатывались и апробировались различные формы и способы сбора налогов, контроля за их уплатой и за соблюдением налогового законодательства.

Формы организации сбора налогов различаются:

– по принадлежности к системе государственных органов: сбор налогов в разное время и в разных странах поручался государственным органам и чиновникам, негосударственным институтам и даже частным лицам;

– по степени централизации: этим занимались как централизованные на уровне целого государства учреждения, так и уполномоченные на местах;

– по специализации: налоги взимались как специализированными организациями, так и органами, имеющими широкую компетенцию.

Развитие и смена этих форм предопределялись развитием экономических и правовых институтов.

Вначале налоги собирали правители или их приближенные. В древнерусских княжествах казна пополнялась взиманием дани, которая была, по существу, одним из первых прямых налогов. Дань обычно взималась «полюдьем» – при объезде князем или княжеской дружиной подвластных территорий, а в дальнейшем поручалась великокняжеским слугам, хотя и в этом случае надзор за уплатой налогов имел характер случайного, временного и личного поручения{366}.

18*Сборщик налогов из Бельгийской Галлии, римской провинции* II в. н. э. Рельеф мавзолея

Сбор налогов иногда проводился даже лицами, которые выполняли совершенно иные общественные функции, например священнослужителями: первосвященник древнееврейского храмового государства уплачивал требуемую сумму в пользу Римской империи, которую затем взимал с отдельных налогоплательщиков{367}. Но и такой подход едва ли можно было назвать эффективным с точки зрения пополнения государственного бюджета, поскольку такие «налоговые инспекторы» не обладали должной компетентностью и профессионализмом и, кроме того, вряд ли были заинтересованы в увеличении бюджетных поступлений.

С течением времени наибольшее распространение получили три способа организации сбора налогов: 1) взимание через органы местного самоуправления – общины; 2) система откупов; 3) взимание через государственные органы или чиновников{368}.

Во многих государствах *органы местного самоуправления* играли большую роль в сборе всех или некоторых видов налогов. Например, Законы Ману (древнеиндийское государство, II в. до н. э.) предусматривали возложение обязанностей сбора натуральных податей на деревенских старост{369}.

В Римской империи взиманием налогов занимались общины, причем магистраты и члены общинных советов лично отвечали за

поступление налоговых платежей в казну{370}.

Золотая Орда собирала дань с подвластных земель сначала с помощью уполномоченных хана – баскаков, впоследствии поручила это местным органам власти: так, русские удельные князья собирали дань на своей территории, а затем передавали ее великому князю для отправления в Орду.

Советуем прочитать

Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налоги. Люди. Время… или этот безграничный Мир Налогов / Под ред. канд. юрид. наук А.В. Брызгалина. – Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2008. – 576 с.

Объемный сборник поучительных историй, курьезов, занимательных фактов, афоризмов и анекдотов из «жизни налогов», составленный настоящими знатоками налогового права, любящих свою профессию, но уставших от серьезных занятий.

Другим и значительно более распространенным способом взимания налоговых платежей на ранних этапах развития большинства государств было использование *частных лиц – откупщиков*. В римских провинциях государство отдавало взимание пошлин и косвенных налогов в частные руки, требуя взамен уплаты определенной суммы с откупщика, который самостоятельно выстраивал свои отношения с податными лицами. В Византийской империи откупщики назначались на определенное время, в течение которого им отдавались на откуп налоговые поступления какого-либо округа{371}. Во Франкском государстве в середине I тыс. н. э. эры сбором отдельных налогов занимались откупщики, которые брали на себя обязательство доставлять королю определенные суммы денег и отвечали за это своим имуществом{372}.

Налоги в средневековых государствах-городах часто взимались тоже с помощью откупщиков. Во Флоренции XIV в., например, сбор налога с продаж и городских сборов поручался тем, кто предлагал казне наибольшую цену. Эту сумму откупщик немедленно уплачивал в виде своеобразной арендной платы, в результате чего приобретал возможность получить прибыль – разницу между оценочной стоимостью налога и реальной величиной налоговых поступлений{373}. В странах континентальной Европы такой способ сбора налоговых платежей был господствующим вплоть до середины XVIII в.

19

Уплата с налога на соль при въезде в город

Середина XV в. Из «Кодекса привилегий»

Предоставление частным лицам (откупщикам) права взимать в свою пользу торговые налоги практиковалось и в средневековом Китае{374}.

Использование для пополнения казны органов местного самоуправления и откупщиков характерно для многих государств в период их становления, развития, укрепления центральной

власти. В отсутствие развитой системы государственных органов и отлаженного механизма их взаимодействия такой способ взимания налоговых платежей зачастую был единственно возможным. Государство при этом экономило огромные средства, избавляясь от расходов на содержание собственных чиновников, и гарантировало себе получение твердой, поступавшей в виде предоплаты суммы налогов. Кроме того, основанное на личной заинтересованности использование откупщиков было во многих случаях гораздо эффективнее, нежели работа государственного аппарата.

Поэтому неудивительно, что, хотя еще в конце XIX в. известный русский ученый-правовед А.А. Исаев называл систему откупов «непростительным анахронизмом»{375}, попытки передать функции по взысканию налогов частным лицам предпринимаются и в наши дни. Так, в США в конце XX в. взыскание недоимки по налогам на какое-то время было передано частным агентствам, но программа была вскоре закрыта{376}.

Советуем прочитать

Абу Йусуф Йа'куб б. Ибрахим ал-Куфи. Китаб ал-Харадж. – Пер. с арабского и коммент. А.Э. Шмидта. – СПб.: Петербургское востоковедение, 2001. – XXXIII + 415 с. – (Памятники культуры Востока, XVI).

Книга о налогах, написанная в эпоху легендарного халифа Харун аль-Рашида (VIII в.), известного по сказкам 1000 и одной ночи. Многие налогово-правововые институты, которые, может быть, кажутся изобретением нового времени (налоговое резидентство, прогрессивная система и др.), берут начало из тех времен.

Но, конечно, передача сбора налогов как на местный уровень,

так и частным лицам имеет множество недостатков. Например, общинные органы в Римской империи, игравшие большую роль в определении размеров налогов и их взимании, полностью подчинялись местной правящей верхушке, которая пыталась переложить налоговое бремя на низшие слои населения, и государство не всегда могло это вовремя обнаружить и этому воспрепятствовать. Злоупотребления местных чиновников нередко оставались безнаказанными и вследствие сословной солидарности{377}.

Деятельность откупщиков была во все времена еще более бесконтрольна. Результатом ее были коррупция и злоупотребление властью. Стремясь извлечь максимальную прибыль, откупщики использовали все возможности, законные и незаконные, чтобы собрать налоги с населения. «Главные откупщики, просто откупщики и подчинявшийся им персонал – все они стремились не остаться внакладе, и не составляет труда представить себе, как безжалостно и произвольно на практике взимали налоги»{378}. Средневековый автор называет откупщиков «грабителями, не заслуживающими наименования сборщиков налогов»{379}.

«Частное лицо, получив широкие полномочия государственного характера, не имеет в виду сохранение общих интересов, как то хотя иногда присуще чиновнику; видя в своей функции главный промысел и источник обогащения, откупщик не останавливается в погоне за наживой и не пренебрегает никакими средствами для получения барыша»{380}.

Злоупотреблениям откупщиков в немалой степени способствовало и отсутствие в те времена должного учета налогоплательщиков и точного порядка расчета их налоговых обязательств. Результатом деятельности откупщиков было разорение населения непосильным налоговым бременем, бунты, массовый уход крестьян в сопредельные территории.

20*Пошлины на вино* XV в. С витражей в соборе в Турне Сбор пошлин был пожалован королем Хильпериком капитулу в Турне.

Все это, разумеется, совершенно не отвечало интересам публичной власти. В начале XX в. Ф.С. Нитти писал про откуп, что эта форма сбора налогов «в некоторых случаях не только необходима, но и полезна, особенно когда откупы подчинены точным условиям и обставлены всеми предосторожностями. Но всякий раз, когда это возможно без ущерба и потери, непосредственное взимание предпочтительнее»{381}.

Неудивительно, что практически в каждом государстве постепенно возникают *специальные государственные органы или чиновники* для отправления налоговых функций: контроль за сбором налогов откупщиками и должностными лицами на местах, взимание отдельных налогов, исчисление налогов и т. д. Уже в Законах Хаммурапи (Древний Вавилон, XVIII в. до н. э.) и Законах Ману можно найти упоминание о том, что отдельные функции сбора налогов поручаются особым государственным чиновникам.

Первоначально это не было упорядоченной системой, сборщики налогов имели различный статус и полномочия, назначались произвольно, часто сочетали выполнение налоговых функций с иными государственными или общественными

обязанностями. В отсутствие постоянных финансовых учреждений взимание налоговых платежей не было регулярным, а проводилось по личному поручению правителя.

Так, одним из важнейших элементов реформ римского императора Октавиана Августа в I в. н. э. было создание особых финансовых учреждений в провинциях, которые проводили контроль за определением суммы налогов и их взиманием откупщиками.{382}

В древнерусских княжествах некоторые сборы (за право торговли, за перевоз через реку) собирались специально назначенными должностными лицами – осьменниками, таможенниками, мытниками, пошлинниками и др.

> **«Ныне от таких многих сборов люди приходят в оскудение, потому что столько разных сборов есть, столько и бурмистров и у всякого бурмистра целовальники и ходоки особливые и кои люди в службу выбраны, те же от промыслов своих отбыли и кормятся теми же государевыми сборными деньгами»**[17].
>
> ***(И.Т. Посошков, 1652–1726)***

Способом взимания налогов, сочетающим элементы откупа и государственного управления, была система *кормлений*, которая сложилась в России к XIV в. В качестве вознаграждения за хорошую службу княжеские слуги получали права на управление той или иной территорией. Первоначально эти права сводились к сбору доходов и судопроизводству от имени князя. Доходы и пошлины собирались холопами, пошлинниками, тиунами, назначенными кормленщиком. Содержание кормленщика и всех его чиновников возлагалось на население соответствующей территории.

С конца XIV в. произвол наместников, вызывавший недовольство населения, ограничивается уставными грамотами. Наместники получают указания, как и с кого собирать доходы, а населению предоставляется право челобитья, т. е. обжалования злоупотреблений кормленщиков. Сборы постепенно утрачивают характер личных доходов наместника и становятся государственным налогом{383}.

Объединение русских земель к концу XV в. не повлекло создания единой и стройной системы управления государственными финансами. Большинство прямых налогов собирал Приказ большого прихода, но наряду с ним существовали и приказы, специализировавшиеся на сборе

определенных видов налогов, а также местные приказы, которые собирали налоги с подведомственных им территорий, причем территории делились не только по географическим, но и по иным основаниям.

Столь сложная и запутанная система органов, занимавшихся сбором налогов, была несколько упорядочена в 1655 г. созданием Счетного приказа, а затем реформой 1679–1681 гг., когда во главе финансовых учреждений Российского государства был поставлен Приказ Большой казны.

В начале XVIII в. налоговые органы были децентрализованы, и губернские учреждения получили значительные полномочия по сбору налогов. Петр I, по инициативе которого произошла эта реорганизация, считал, что такое устройство прекратит дробление губернских податных учреждений и облегчит личное наблюдение его доверенных лиц за взиманием налоговых платежей{384}.

Однако уже в 1719 г. был утвержден регламент Камер-коллегии, обязанности которой состояли в «надзирании и правлении над окладными и неокладными приходами». Именно с этого момента контроль за взиманием налогов и сборов в России становится все более и более централизованным, а Камер-коллегию можно считать прообразом Федеральной налоговой службы России.

> Камер-коллегию (1719 г.) можно считать прообразом Федеральной налоговой службы.

Но наряду с чисто налоговыми функциями Камер-коллегия выполняла и иные задачи, как связанные, так и не связанные со взиманием налогов: составление переписных книг, сбор сведений по вопросам земледелия, состояния и строительства дорог и т. д. К тому же очень скоро сбор ряда налогов перешел в компетенцию других ведомств, например: монетной и горной регалии – к Берг-коллегии, а подушной подати – к Военной коллегии. В последние годы существования Камер-коллегия все более теряла значение общегосударственного налогового органа и в конце концов превратилась в контору по винному откупу.

25

Г. ГРООТ

Портрет Б.-Л.А. Куракина, президента Камер-Коллегии

1748 г.

В 1780 г. была учреждена экспедиция о государственных доходах, которая, однако, никогда не имела значения самостоятельного ведомства, а подчинялась канцелярии генерал-прокурора. В 1802 г. создано Министерство финансов, структурным подразделением которого с 1811 г. стал Департамент податей и сборов, взимавший прямые и косвенные налоги с населения, а с 1833 г., кроме того, занимавшийся и проведением переписей податного населения.

Вопросы налогообложения решались на местах казенными палатами, которые подчинялись Министерству финансов; с 1885 г. в их штате появились должности податных инспекторов. Функции податных инспекторов заключались в контроле за правильным взиманием налогов на своих участках и в руководстве деятельностью уездных податных присутствий. Несмотря на то что в России в 1902 г. было уже 500 таких присутствий, назначение на должность и распределение по губерниям выполнял лично министр финансов.

Профессия налогового (податного) инспектора в России существует уже 130 лет – с 1885 г.

В 1918 г. Декретом Совета народных комиссаров финансовые органы царской России были упразднены, а сбор налогов передан в ведение создаваемых финансовых отделов губернских и уездных исполкомов. Как видим, закономерность, которую мы отметили выше, повторилась и в новых исторических условиях: слабость

системы государственного управления во время гражданской войны вновь вынудила центральную власть передать функцию сбора налогов на места, что было дешевле и, главное, в такой ситуации намного эффективнее. В 1921 г. в составе Наркомфина образуется управление налогами и государственными доходами, при этом должности податных инспекторов при уездных финансовых отделах были ликвидированы, а контроль за взиманием налогов поручен финансовым инспекторам, переданным в подчинение губернским финансовым отделам. Таким образом, с укреплением Советского государства вновь произошла централизация контрольных функций, перемещение их с уездного на губернский уровень.

В ходе реформы 1930 г. в системе районных и городских финансовых отделов происходит обратный процесс: создаются налоговые инспекции, переименованные в 1959 г. в управления, отделы и инспекции государственных доходов. Основная работа по обеспечению доходов бюджета и контролю за поступлением налогов выполнялась городскими и районными инспекциями, которые были подразделениями финансовых отделов соответствующих исполкомов. В штатах инспекций состояли экономисты, которые изыскивали дополнительные источники доходов, вели учет налогоплательщиков, разрабатывали предложения по повышению собираемости налогов и иных доходов бюджета. Таким образом, налоговый контроль был функцией не вертикально интегрированного налогового ведомства, а рассредоточенных по соответствующим территориям отдельных, несоподчиненных органов.

С переходом России к рыночной экономике возникла необходимость реорганизации органов, занимающихся сбором налогов, и в 1990 г. была образована Главная государственная налоговая инспекция Минфина СССР, а в 1991 г. – Государственная налоговая служба, которая вплоть до 2004 г. существовала как отдельный и не зависимый от Минфина России орган исполнительной власти федерального уровня (с 1998 г. – в качестве Министерства Российской Федерации по налогам и сборам), имеющий свои территориальные подразделения.

В 2004 г. Правительство утвердило Положение о Федеральной налоговой службе (ФНС России), согласно которому ФНС России находится в ведении Минфина России{385}.

21.2. Правовая база деятельности налоговых органов

Налоговые органы – это единая централизованная система государственных органов, ведущих контроль за соблюдением

законодательства о налогах и сборах, а также в случаях, предусмотренных законодательством, и иных обязательных платежей{386}.

Деятельность налоговых органов как участников налоговых правоотношений регулируется многочисленными нормативными актами, среди которых основными можно назвать следующие.

Конституция Российской Федерации – акт высшей юридической силы, и потому ее положения обязательны к исполнению всеми государственными органами и должностными лицами.

Деятельность налоговых органов должна соответствовать конституционным нормам, в том числе и тем из них, которых прямо налоговые отношения не регулируют. Например, Конституционный Суд РФ в Постановлении от 17 декабря 1996 г. № 20-П{387} признал неконституционным взыскание налоговыми органами сумм штрафов с налогоплательщиков во внесудебном порядке. Вывод суда был основан на ст. 35 Конституции РФ, согласно которой право частной собственности охраняется законом и никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда.

Налоговый кодекс Российской Федерации. Кодекс содержит нормы, устанавливающие основные права и обязанности налоговых органов и их должностных лиц. НК РФ закрепляет формы и методы налогового контроля, детально его регламентирует: устанавливает порядок проведения налоговых проверок, оформления их результатов, производства по делу о налоговом правонарушении и др.

Закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-I «О налоговых органах Российской Федерации»{388}. Этот закон – единственный акт законодательства, специально посвященный регулированию деятельности налоговых органов. Наряду с общими принципами и задачами закон называет основные права и обязанности налоговых органов, а также предусматривает социальные и имущественные гарантии их работникам. Однако, поскольку этот законодательный акт был принят еще на заре появления постсоветской налоговой системы, его положения достаточно кратки, содержат в основном нормы, отсылающие к НК РФ или подзаконным актам.

Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506. Этим постановлением утверждено Положение о Федеральной налоговой службе (ФНС России).

Приказы ФНС России. Акты ФНС России регулируют порядок взаимодействия налоговых органов, налогоплательщиков, других субъектов налоговых

правоотношений. Они конкретизируют положения НК РФ и налоговых законов, создают необходимую процедурную основу для их исполнения. Так, на основании п. 5.9 Положения о ФНС России приказами ФНС России утверждены формы налогового уведомления и требования об уплате налога, форма и требования к акту налоговой проверки, формы заявлений о постановке на учет по различным основаниям, форма и порядок направления налоговым органом запроса в банк и др.

В некоторых сходных случаях права по изданию соответствующих нормативных актов закреплены не за ФНС России, а за Минфином России, как, например, полномочие по утверждению формы заявления налогоплательщика о регистрации объекта (объектов) обложения налогом на игорный бизнес (п. 2 ст. 366 НК РФ). Различные формы отчетности и инструкции по их заполнению также утверждает Минфин России (п. 1 ст. 34.2; п. 7 ст. 80 НК РФ).

Объект правовой регламентации

Можно выделить следующие объекты правовой регламентации деятельности налоговых органов:

– учетные налоговые процедуры (учет субъектов и объектов налогообложения);

– процедуры уплаты налогов и сборов (непосредственное поступление денежных средств в качестве налоговых платежей в бюджет);

– процедуры налоговой отчетности – подача, изменение налоговых деклараций;

– процедуры налогового контроля;

– процедуры административного согласования (досудебное разрешение споров);

– охранительные налоговые процедуры (принудительное исполнение налоговой обязанности)[{389}].

Нормативная регламентация деятельности налоговых органов, формализация процедур налогового контроля могут вызывать упреки в чрезмерной сложности и даже бюрократизации. Между тем подробная регламентация работы контролирующих органов служит целям внешнего и внутреннего контроля за их деятельностью, позволяет оградить налогоплательщиков от произвола государственных органов и их должностных лиц. Как справедливо отмечают некоторые авторы, «установление таких процедур на законодательном уровне не

только придает определенную стабильность правоотношениям, но позволяет сократить количество должностных преступлений и способствует реализации принципа определенности норм налогового законодательства, повышает доверие граждан к публичной власти»{390}.

Так, в середине 1990-х гг., до принятия Налогового кодекса РФ, налогоплательщики иногда узнавали о том, что их привлекают к налоговой ответственности, не от налогового органа, а от банка, который сообщал о поступившем инкассовом поручении на списание средств со счета налогоплательщика. Такие случаи были прямым следствием того, что порядок проведения налоговых проверок законодательно не регламентировался. Разумеется, это не могло не сказываться на уровне доверия государству со стороны российского бизнеса и иностранных инвесторов.

21.3. Организация деятельности налоговых органов

Во всех современных государствах контроль за уплатой налогов находится в компетенции специальных государственных органов – налоговых служб, организационные структуры которых существенно различны. В большинстве стран налоговые ведомства включены в состав финансовых ведомств и имеют иерархическое строение по территориально-административному признаку. Например, в Великобритании существует 600 налоговых районов в 15 налоговых округах, а в США центральному аппарату Службы внутренних доходов подчинены 7 региональных и 58 окружных налоговых управлений{391}.

В некоторых странах приняты иные методы организации работы налоговых органов. В Дании, например, относительно «компактной» стране, существует принцип закрепления за каждым предприятием группы работников налоговой службы. Такая группа курирует предприятие от возникновения до ликвидации. Группа решает все, что связано с налогообложением предприятия, – от проверки начисления налогов до взыскания платежей. Существуют группы поддержки, в которых работают опытные специалисты налоговой службы. Эти подразделения используются для решения сложных вопросов налогообложения и могут быть приданы любой группе, непосредственно работающей с налогоплательщиком{392}.

В тех странах, где налоговая администрация неоднородна и децентрализована, такой способ организации контроля за уплатой налогов справедливо критикуется как неэффективный{393}.

Основные принципы построения системы налоговых органов в России:

• централизация;

• организационное единство.

Принцип системы налоговых органов

В России система налоговых органов строится на *принципах централизации и организационного единства*. С 1991 г. она состоит из федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России), его территориальных органов и органов специальной компетенции (например, отраслевых инспекций по крупнейшим налогоплательщикам).

Создание налоговых органов, не входящих в систему ФНС России, не допускается.

В структуру налоговых органов входят:

– федеральный орган исполнительной власти – ФНС России, которая находится в ведении Минфина России, руководитель ФНС России назначается Правительством РФ по представлению Минфина России;

– управления ФНС России по субъектам Федерации, непосредственно подчиняющиеся ФНС России;

– межрегиональные инспекции ФНС России, непосредственно подчиняющиеся ФНС России, созданные в рамках федерального округа или для решения специальных задач: учет и налоговый контроль за крупнейшими налогоплательщиками в той или иной отрасли промышленности и экономики (газовая, нефтяная промышленность, машиностроение, транспорт, банки и др.), централизованная обработка данных;

– инспекции ФНС России по районам, районам в городах, городам без районного деления, а также инспекции ФНС России межрайонного уровня с непосредственным подчинением управлениям ФНС России в субъектах Федерации, руководители инспекций назначаются и освобождаются от должности руководителем ФНС России.

Единство системы налоговых органов обеспечивается тем, что функции контроля за взиманием налогов всех уровней на территории Российской Федерации выполняют органы ФНС России. *Создание налоговых органов, не входящих в систему ФНС России, не допускается*. Такое построение системы налоговых

органов определено конституционным принципом единства налоговой политики и необходимо для единообразного применения налогового законодательства.

В своих отношениях с налогоплательщиком налоговые органы также выступают как единая система, а не отдельные налоговые инспекции. Так, изменение места учета налогоплательщика не влияет на состояние его правоотношений с налоговыми органами: обе инспекции, прежняя и новая, несут ответственность за выполнение обязанностей перед налогоплательщиком (рассмотрение налоговой декларации и заявления о возврате налога, перечисление сумм возвращаемого налога) и могут быть привлечены судом в качестве соответчиков{394}.

Все управления и инспекции ФНС России признаны юридическими лицами, имеют самостоятельные сметы расходов, текущие счета в учреждениях банков и гербовые печати.

21.4. Функции, права и обязанности налоговых органов

Точное установление функций государственного органа имеет важное юридическое значение: права, предоставленные законодательством этому органу, и обязанности, на него возложенные, могут быть реализованы и должны трактоваться исключительно в рамках его функций и задач так, как они установлены законом. *Если налоговый орган реализует свои полномочия формально законно, но вне рамок закона, преследуя иные цели, можно говорить о злоупотреблении налоговым органом своими полномочиями.*

Если налоговый орган реализует свои полномочия формально законно, но вне рамок закона, преследуя иные цели, можно говорить о злоупотреблении налоговым органом своими полномочиями.

Как отметил Конституционный Суд РФ, если при налоговом контроле «налоговые органы руководствуются целями и мотивами, противоречащими действующему правопорядку, налоговый контроль в таких случаях может превратиться из необходимого инструмента налоговой политики в инструмент подавления экономической самостоятельности и инициативы, чрезмерного ограничения свободы предпринимательства и права собственности, что в силу статей 34 (часть 1), 35 (части 1–3) и 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации недопустимо.

Превышение налоговыми органами (их должностными лицами) своих полномочий либо использование их вопреки законной цели и охраняемым правам и интересам граждан, организаций, государства и общества несовместимо с принципами правового государства, в котором осуществление прав и свобод человека и гражданина не должно нарушать права и свободы других лиц (статья 1, часть 1; статья 17, часть 3, Конституции Российской Федерации)»{395}.

> Каждое должностное лицо выполняет только то, что прямо разрешено ему законом, т. е. действует в рамках установленной ему компетенции.

Для выполнения своих функций налоговые органы наделены соответствующими правами, которые реализуются через права различных должностных лиц этих органов. Для правильного понимания прав налоговых органов необходимо учитывать, что, *во-первых*, к налоговым органам и их должностным лицам неприменим принцип диспозитивности – «разрешено все, что не запрещено законом». Наоборот, они должны руководствоваться императивным принципом, присущим административным отношениям: *каждое должностное лицо выполняет только то, что прямо разрешено ему законом, т. е. действует в рамках установленной ему компетенции.*

Во-вторых, права налоговых органов служат одновременно обязанностью их должностных лиц. Об этом прямо говорится в ст. 33 НК РФ: «Должностные лица налоговых органов обязаны… реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов». Например, закрепленное в НК РФ право налоговых органов предъявлять иски о взыскании сумм финансовых санкций подразумевает и обязанность налоговых органов предъявлять такие иски, если это отвечает интересам бюджета.

Функции налоговых органов – центрального, региональных и местных – несколько различаются: некоторые функции свойственны налоговым органам лишь того или иного уровня, что закономерно отражает их место и роль в системе налоговых органов.

Функции Центрального аппарата ФНС России наиболее полно отражены в приказе ФНС России от 6 апреля 2006 г. №САЭ-3-15/212@, которым утверждены положения о структурных подразделениях Центрального аппарата Федеральной налоговой службы.

Центральный аппарат ФНС России участвует в нормотворческой деятельности, рассматривает и участвует в

подготовке проектов законодательных и иных нормативных актов, готовит предложения по совершенствованию налогового законодательства, выполняет общее методологическое и организационное руководство налоговыми органами, готовит и направляет им методические указания и рекомендации, разрабатывает в установленных случаях формы деклараций по налогам, проводит мониторинг и системный анализ сведений о налоговой базе и структуре начислений в разрезе различных налоговых платежей, рассматривает обращения и жалобы налогоплательщиков на ненормативные акты, действия, бездействие налоговых органов и их должностных лиц, участвует в подготовке и реализации международных соглашений в области налогообложения.

Функции, связанные с налоговым контролем, в основном исполняются территориальными налоговыми инспекциями, которые непосредственно взаимодействуют с налогоплательщиками и обладают соответствующими полномочиями.

21.4.1. Полномочия по учету налогоплательщиков

Учет налогоплательщиков – непременное условие контроля за соблюдением налогового законодательства. Такой контроль невозможен, если нет сведений о налогоплательщике – его наименовании, организационно-правовой форме, юридическом адресе и фактическом местонахождении, должностных лицах и т. п. Без такой информации налоговый орган не имеет даже формальной возможности назначить налоговую проверку, направить требование о представлении документов или об уплате налога, взыскать налог, привлечь к ответственности налогоплательщика и его должностных лиц. Не случайно в прошлом налоговые органы во многих странах нередко выполняли и функции статистического учета, проведения переписей{396}, а во Франции, например, и сейчас Государственное налоговое управление обеспечивает ведение кадастровой документации, оценки и переоценки недвижимого имущества.

Важность учета налогоплательщиков подтверждается существенным размером штрафных санкций, которые предусмотрены Налоговым кодексом РФ за деятельность без постановки на учет и которые могут достигать 10 % дохода, полученного от такой деятельности (ст. 116 НК РФ).

Учет налогоплательщиков позволяет получить сведения, необходимые для решения и иных задач. Например, сведения об

общем числе налогоплательщиков и их налоговых обязательствах дают возможность прогнозировать налоговые поступления, а данные о видах хозяйственной деятельности и уплачиваемых налогах используются при разработке налоговой и бюджетной политики государства, в целях анализа ее эффективности и т. д.

> Организации и индивидуальные предприниматели обязаны встать на учет в качестве налогоплательщиков независимо от того, подлежит ли их деятельность налогообложению или нет.

Постановка на учет

Налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах по местонахождению организации, местонахождению ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по местонахождению недвижимости и транспортных средств, подлежащих налогообложению, и по иным установленным основаниям (ст. 83 НК РФ).

Важная норма, которая обеспечивает надлежащий учет налогоплательщиков, закреплена в п. 2 ст. 83 НК РФ: *организации и индивидуальные предприниматели обязаны встать на учет в качестве налогоплательщиков независимо от того, подлежит ли их деятельность налогообложению или нет*. Отсутствие этой нормы позволило бы уклоняться от учета тем организациям и предпринимателям, у которых, как они считают, нет налоговых обязательств, и затруднило бы налоговым органам выявление истинного положения.

Еще одна мера, необходимая для правильного и своевременного учета налогоплательщиков, – это возложение обязанностей, связанных с таким учетом, на другие государственные органы, коммерческие и некоммерческие организации, такие как органы, ведущие регистрацию юридических и физических лиц, акты гражданского состояния, а также ведущие кадастровый учет и регистрацию сделок с недвижимостью и транспортными средствами, нотариусы, банки и др. (ст. 85, 86 НК РФ).

Такой порядок позволяет вести учет налогоплательщиков (и, что не менее важно, объектов налогообложения) во многих случаях без участия самих налогоплательщиков. Это, с одной стороны, позволяет налоговым органам не зависеть от усмотрения и добросовестности налогоплательщиков, а с

другой – в подавляющем большинстве случаев снимает бремя информирования налоговых органов с физических лиц, которые не занимаются предпринимательской деятельностью, не обладают достаточными знаниями и квалификацией в вопросах налогообложения и налогового учета.

Постановка на учет организации или индивидуального предпринимателя в налоговом органе проводится на основании сведений, содержащихся соответственно в Едином государственном реестре юридических лиц, Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей.

Физические лица, которые не являются индивидуальными предпринимателями, встают на учет в налоговых органах по месту жительства на основе информации, представляемой органами, которые ведут регистрацию физических лиц по месту жительства или регистрацию актов гражданского состояния, либо на основании заявления физического лица (п. 7 ст. 83 НК РФ).

Постановка на учет, снятие с учета организации или физического лица в налоговом органе по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и (или) транспортных средств (абзац третий п. 2 ст. 84) совершаются на основании сведений, сообщаемых органами, указанными в ст. 85 кодекса. Организация подлежит постановке на учет в налоговых органах по месту нахождения недвижимого имущества, принадлежащего ей на праве собственности, праве хозяйственного ведения или оперативного управления.

Особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков, иностранных организаций и иностранных граждан определяются Минфином России, а налогоплательщиков при выполнении соглашений о разделе продукции – главой 26.4 кодекса.

Каждому плательщику присваивается идентификационный номер налогоплательщика (ИНН). ИНН позволяет точно идентифицировать налогоплательщика и избежать путаницы, связанной с совпадением наименований предприятий, фамилий физических лиц, места жительства и т. д. Использование для целей идентификации паспортных данных или регистрационных данных юридических лиц нецелесообразно, поскольку эти данные выполняют иные функции и представлены в различных форматах. Поэтому именно ИНН – это «имя» налогоплательщика в налоговых правоотношениях, на него ссылается и налоговый орган во всех формальных документах, и сам налогоплательщик в своем общении с налоговым органом.

Присвоенный ИНН не может быть изменен или повторно присвоен другому лицу, не меняется при изменении места

нахождения организации, места жительства физического лица. С ликвидацией налогоплательщика-организации или смерти налогоплательщика – физического лица ИНН признается недействительным без последующей передачи другому налогоплательщику.

21.4.2. Полномочия по налоговому контролю

Деятельность налоговых органов по контролю за соблюдением налогового законодательства может быть эффективной лишь тогда, когда они обладают специальными полномочиями для выполнения этих функций.

Контрольную деятельность государственный орган может вести при выполнении предварительного, текущего (оперативного) и последующего контроля.

Предварительный налоговый контроль. Предварительный контроль в налоговой сфере проводится до возникновения налоговой обязанности, т. е. до совершения сделки или хозяйственной операции. Цель его – заблаговременное информирование налогоплательщика о налоговых последствиях той или иной операции, предупреждение налоговых нарушений или ошибок при уплате налогов.

В настоящее время НК РФ не предусматривает полномочий налоговых органов по предварительному налоговому контролю, хотя многие авторы обращают внимание на его важность и эффективность, доказанную зарубежным опытом. В рамках этого вида контроля зарубежные налоговые органы, например, предоставляют предварительные заключения по сделкам, заключают соглашения с налогоплательщиками, выдают предварительные постановления о размере налоговых обязательств по сделкам, которые планирует налогоплательщик, и эти постановления могут быть обжалованы в суде еще до совершения сделки{397}.

В Российской Федерации эта форма налогового контроля находится на этапе становления. Сложно согласиться с теми авторами, которые считают разъяснения налоговых органов и Минфина России действенной превентивной мерой, которая позволяет налогоплательщикам заблаговременно определить свои налоговые обязательства и уменьшить налоговые риски{398}. Статья 34.2 НК РФ действительно уполномочивает Минфин России давать разъяснения налогоплательщикам по вопросам налогового законодательства, но ведомство не рассматривает документы налогоплательщиков и дает оценки налоговых последствий конкретной хозяйственной операции с учетом всех

фактических обстоятельств, а лишь разъясняет порядок применения той или иной нормы налогового законодательства. Эти разъяснения освобождают налогоплательщика от налоговых санкций и пени (подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ), но только в случае, если налогоплательщик предоставил Минфину России всю необходимую информацию. Но поскольку ведомство не принимает к рассмотрению и не изучает конкретные документы по хозяйственной операции, то у налогового органа всегда есть возможность сослаться на недостаточность информации, которая была в распоряжении Минфина России. Кроме того, такие разъяснения в любом случае не ограждают налогоплательщика от налоговых доначислений.

Практикой, которая наиболее близка к предварительному налоговому контролю, можно считать соглашения о горизонтальном мониторинге, которые в настоящее время заключаются налоговыми органами в индивидуальном порядке с некоторыми крупными налогоплательщиками. Такой подход начал применяться российскими налоговыми органами, которые заимствовали успешный опыт Нидерландов и других стран. Налогоплательщики, добровольно раскрывая налоговому органу информацию о своей хозяйственной деятельности, имеют возможность согласовывать правила налогообложения сложных сделок и снижать бремя последующего налогового контроля. Налоговые органы и налогоплательщики взаимодействуют в режиме реального времени, обмениваются информацией и документами, что позволяет заблаговременно согласовать позиции по поводу налогообложения тех или иных операций{399}.

Некоторые черты предварительного контроля имеют также соглашения о ценообразовании, которые могут быть заключены между налогоплательщиками и налоговыми органами, в случаях, определенных Налоговым кодексом РФ (глава 14.6 НК РФ). Заключая такое соглашение, налогоплательщик согласовывает с налоговым органом порядок определения цен и методы ценообразования для целей налогообложения применительно к конкретным сделкам (или группам сделок) еще до их совершения. Это позволяет налогоплательщику снизить риск разногласий с налоговым органом, заранее оценить размер своих налоговых обязательств по таким сделкам, а налоговому органу – снизить административные издержки, связанные с выявлением нарушения порядка ценообразования и последующими спорами с налогоплательщиком.

Текущий и последующий налоговый контроль достаточно подробно регламентирован налоговым законодательством и выполняется налоговыми органами посредством проведения

налоговых проверок.

Налоговые проверки

Согласно ст. 82 НК РФ налоговый контроль может выполняться должностными лицами налоговых органов посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора; проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, которые используются для извлечения дохода (прибыли), а также в иных формах, предусмотренных НК РФ.

Основная форма налогового контроля – это налоговые проверки, при проведении которых налоговые органы могут наиболее полно выявить, насколько правильно исполняют налогоплательщики свои обязанности. Камеральная налоговая проверка по своему характеру и целям соответствует текущему налоговому контролю, а выездная налоговая проверка – последующему.

Остальные названные законодателем формы контроля используются в качестве вспомогательных методов выявления налоговых нарушений или в целях сбора доказательств в рамках налоговых проверок. Так, при проведении налоговых проверок налоговые органы вправе допрашивать свидетелей (ст. 90 НК РФ), осматривать территорию и помещения налогоплательщика (ст. 92 НК РФ), истребовать документы и информацию у проверяемого лица и других лиц (ст. 93, ст. 93.1 НК РФ), производить в установленных законом случаях выемку документов (ст. 94 НК РФ), проводить экспертизу (ст. 95 НК РФ), привлекать специалистов (ст. 96 НК РФ) и переводчиков (ст. 97 НК РФ). Порядок проведения таких мероприятий установлен Налоговым кодексом РФ.

Лица, подлежащие проверке. В соответствии со ст. 87 НК РФ налоговые органы проводят проверку налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов. Таким образом, круг лиц, подлежащих проверке, ограничен теми организациями и физическими лицами, на которые законом непосредственно возложены обязанности уплаты, удержания и перечисления в бюджет сумм налоговых платежей.

Это положение ограждает юридических и физических лиц от налоговых проверок, не связанных с их собственными обязанностями, как они установлены налоговым законодательством; не может быть назначена налоговая проверка с целью контроля за соблюдением налогового законодательства

другим лицом.

В некоторых случаях названная норма кодекса порождает практические проблемы, поскольку не охватывает всех лиц, на которые налоговым законодательством возложены те или иные обязанности. Так, для банков кодекс предусматривает обязанности уведомления налоговых органов об открытии, закрытии счетов налогоплательщиков, списанию средств по поручению налоговых органов; в кодексе также предусмотрены штрафные санкции за их неисполнение. Форма налогового контроля за выполнением банками этих обязанностей в законодательстве не предусмотрена, что ограничивает налоговые органы в возможности проверок банков.

Налоговые органы вправе проводить проверки на всех предприятиях, в учреждениях и организациях независимо от форм собственности, организационно-правовой формы, в том числе на предприятиях с особым режимом работы.

Документы, подлежащие проверке. Основной способ проведения налоговой проверки – это исследование налоговыми органами документов, истребованных у налогоплательщика. Отсутствие документов у налогоплательщика (если, например, он не ведет учет своих доходов и расходов или по каким-то причинам не обеспечил сохранность документов) не исключает проведения налоговой проверки такого лица. Налоговые органы вправе истребовать документы, относящиеся к его деятельности, у третьих лиц (банков, контрагентов налогоплательщика, государственных органов и иных) и исчислить подлежащие уплате налоги расчетным методом, на основании имеющейся информации о налогоплательщике и сведений о других аналогичных налогоплательщиках (подп. (7) п. 1 ст. 31 НК РФ) {400}.

Предметом налоговой проверки могут быть только документы, связанные с налогообложением. Это отражено в ст. 7 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации», которая предусматривает право налоговых органов проводить проверки «денежных документов, бухгалтерских книг, отчетов, планов, смет, деклараций и иных документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и других обязательных платежей в бюджет».

Но возникновение налоговых обязанностей может быть связано с различными обстоятельствами хозяйственной деятельности предприятия. Поэтому под «документами, связанными с налогообложением» понимается широкий круг документации, прежде всего документы налогового и бухгалтерского учета, а также документы, опосредующие

гражданско-правовые отношения налогоплательщика с его контрагентами, – договоры, акты сдачи-приемки, накладные, банковские выписки, отчеты исполнителей и т. д. Налогоплательщик обязан в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также подтверждающих уплату (удержание) налогов (подп. (8) п. 1 ст. 23 НК РФ).

Налоговая проверка назначается и проводится в отношении конкретного лица. Поэтому оно вправе (и обязано) предоставлять налоговому органу лишь те документы, которые связаны с его собственным налогообложением или выполнением им иных обязанностей в налоговой сфере (обязанностей налогового агента, например). Документы, не относящиеся к деятельности налогоплательщика (например, документы других юридических лиц, которые по каким-то причинам хранятся в его помещении), в рамках налоговой проверки не могут истребоваться, изыматься, проверяться налоговым органом.

Коммерческая тайна. Наличие в документах сведений, составляющих коммерческую тайну, не освобождает налогоплательщика от обязанности их представить для налоговой проверки. Оговорка, сделанная законодателем о таких документах в ст. 7 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации», нивелирована другими законодательными предписаниями, которые позволяют налоговым органам получить доступ к коммерческой тайне налогоплательщика, хотя и с соблюдением установленных ограничений.

Не любые сведения, которые налогоплательщик считает конфиденциальными, относятся к коммерческой тайне: Федеральный закон от 29 июля 2004 г. № 98-ФЗ «О коммерческой тайне» устанавливает признаки коммерческой тайны и условия, при которых информация считается таковой (подп. (2) ст. 3 Федерального закона).

Кроме того, из ст. 6 того же Федерального закона следует, что налогоплательщик обязан предоставить такую информацию по мотивированному требованию органу государственной власти, иному государственному органу, органу местного самоуправления, т. е. и налоговым органам тоже.

Об информации, составляющей коммерческую тайну, законодатель указал, что такие сведения рассматриваются как налоговая тайна и за ее разглашение предусмотрены меры административной и уголовной ответственности (ст. 13.14 КоАП РФ, ст. 183 УК РФ).

Виды проверок. НК РФ предусматривает два основных вида

налоговых проверок – камеральную и выездную, которые существенно отличаются по своему предмету, порядку назначения и проведения.

Камеральная налоговая проверка – это форма текущего, планового, цикличного контроля за правильностью отражения сведений в налоговых декларациях и представленных налогоплательщиком документах. Она направлена в большей степени на обнаружение ошибок налогоплательщиков на этапе подачи налоговых деклараций и, следовательно, на предупреждение налоговых правонарушений. Как указал Конституционный Суд РФ, камеральная налоговая проверка «является формой текущего документального контроля за соблюдением налогового законодательства, который проводится на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. В отличие от выездной налоговой проверки, она нацелена на своевременное выявление ошибок в налоговой отчетности и оперативное реагирование налоговых органов на обнаруженные нарушения, что позволяет смягчить для налогоплательщиков последствия от неправильного применения ими налогового закона»{401}. Поэтому отнесение камеральных налоговых проверок к последующему налоговому контролю, как предлагают некоторые авторы, вряд ли обоснованно{402}. Впрочем, позиция автора могла основываться на законодательстве, действовавшем на момент написания диссертации и существенно изменившимся впоследствии о регламентации камеральных налоговых проверок.

Такой характер камеральной проверки выражается и в объеме проверяемой документации, и в порядке ее проведения.

Камеральная проверка проводится должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) (п. 2 ст. 88 НК РФ).

Камеральная проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа (п. 1 ст. 88 НК РФ). Таким образом, основной предмет камеральной проверки – налоговые декларации (расчеты), которые представляются налогоплательщиком с установленной периодичностью.

Налоговый орган, проводящий камеральную проверку, вправе требовать пояснений, истребовать дополнительные документы лишь в строго установленных случаях:

– если в ходе проверки выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете), противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, несоответствие сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, которые имеются у налогового органа;

– если в налоговой декларации заявлена налоговая льгота;

– если в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость заявлены суммы налога к возмещению из бюджета;

– в рамках проверки налоговой декларации по налогам, связанным с использованием природных ресурсов (например, налога на добычу полезных ископаемых).

Кодексом установлены некоторые особенности проведения камеральных проверок инвестиционных товариществ, консолидированных групп налогоплательщиков, в некоторых иных случаях.

Налогоплательщик, получивший запрос налогового органа в связи с обнаруженными ошибками или противоречиями, может или устранить эти ошибки (подав уточненную декларацию и избежав ответственности за допущенное нарушение), или дать свои пояснения, дополнительные документы (п. 4 ст. 88 НК РФ).

Если по результатам рассмотрения этих пояснений и документов проверяющие все же усматривают в действиях налогоплательщика нарушение налогового законодательства, составляется акт проверки (п. 5 ст. 88 НК РФ). После рассмотрения материалов проверки, с учетом возражений налогоплательщика налоговый орган выносит решение о привлечении к налоговой ответственности или об отказе в привлечении к налоговой ответственности.

Срок камеральной налоговой проверки не может превышать трех месяцев с момента представления налоговой декларации (п. 2 ст. 88 НК РФ).

Выездная налоговая проверка – это форма последующего налогового контроля. Она предполагает углубленное изучение документов, информации, сбор доказательств, в том числе, если потребуется, опрос свидетелей, осмотр территории налогоплательщика, назначение экспертизы и другие указанные в законодательстве способы.

«Выездная налоговая проверка ориентирована на выявление тех нарушений налогового законодательства, которые не всегда можно обнаружить в рамках камеральной налоговой проверки:

для их выявления требуется углубленное изучение документов бухгалтерского и налогового учета, а также проведение ряда специальных мероприятий контроля»{403}.

На различие двух видов налоговых проверок указывал и Высший Арбитражный Суд РФ: «из системного толкования положений статей 88, 89 и 176 НК РФ следует, что выездная налоговая проверка предусматривает более широкие полномочия налогового органа по контролю, выраженные в порядке проведения, условиях, а также объеме подлежащих проверке документов… Результаты выездной налоговой проверки являются следствием анализа полученных в ходе ее проведения доказательств, порядок получения и исследование которых носят самостоятельный характер, отличный от порядка проведения камеральных налоговых проверок»{404}.

В налоговых правоотношениях налогоплательщик предстает основным источником информации о своих налоговых обязательствах. Незаинтересованность налогоплательщика в предоставлении этой информации и, напротив, потребность государства в такой информации ставят перед законодателем задачу обеспечить баланс публичных и частных интересов: с одной стороны, налоговым органам должны быть предоставлены достаточные полномочия, чтобы те могли эффективно контролировать полноту и своевременность уплаты налогов, с другой стороны – ущерб от проводимых контрольных мероприятий, расходы на них налогоплательщика (которых практически невозможно избежать) не должны быть чрезмерны, налоговые проверки должны в минимальной степени препятствовать обычной хозяйственной деятельности налогоплательщика. Некоторые авторы даже выделяют принцип эффективности деятельности налоговых органов, который достигается унификацией налоговых проверок, сокращением времени на налоговое оформление документов контроля и другими мерами{405}.

Нельзя не отметить, что и налоговые органы в последние годы предпринимают большие усилия по повышению эффективности налоговых проверок, в том числе благодаря их грамотному планированию. ФНС России разработала и утвердила Концепцию системы планирования выездных налоговых проверок и Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок{406}. Цель этих документов – помочь налоговым органам делать обоснованный отбор «подозрительных» налогоплательщиков, экономические показатели и налоговая

нагрузка которых не соответствуют среднестатистическим (убыточная деятельность двух и более лет, значительная сумма заявленных вычетов по НДС, нехарактерная для отрасли рентабельность и т. д.). На основании этих же критериев каждый налогоплательщик может самостоятельно провести оценку своей деятельности и сделать предположение о вероятном назначении выездной налоговой проверки его деятельности.

В отличие от камеральной проверки, выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика. По месту нахождения налогового органа проверка может проводиться только в случае, если иным образом провести проверку невозможно: например, у налогоплательщика нет возможности предоставить помещение для размещения инспекторов.

Это правило установлено законодателем в целях большей эффективности выездных налоговых проверок, снижения трудозатрат и налоговых инспекторов и налогоплательщика. Находясь на территории налогоплательщика, проверяющие в большинстве случаев могут получить необходимую информацию или ответы на возникающие вопросы в рабочем порядке, на месте, не прибегая к формализованным процедурам. Нередко и налогоплательщик заинтересован в том, чтобы документы были представлены и исследованы проверяющими на его территории, что позволяет избежать передачи налоговому органу большого объема документации в виде заверенных копий.

Выездная налоговая проверка начинается с решения о ее проведении, которое выносится руководителем (заместителем руководителя) налогового органа по месту нахождения или учета налогоплательщика. В этом решении должны содержаться, помимо прочего, проверяемый период финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика; виды налогов, по которым проводится проверка; Ф.И.О., должности и классные чины проверяющих (п. 2 ст. 89 НК РФ). Тем самым определяется объем проверки и конкретные должностные лица налогового органа, которые имеют право эту проверку проводить.

Важно учитывать, что предметом (целью) выездной налоговой проверки законодатель называет проверку «правильности исчисления и своевременности уплаты налогов» (п. 4 ст. 89 НК РФ). То есть задача проверяющих состоит не в доначислении налогов и штрафных санкций, а в выявлении ошибок налогоплательщика, которые могли привести как к недоплате, так и переплате налога, и установление действительного размера налогового обязательства. Это имеет важное практическое значение. Так, если налоговый инспектор «закрыл глаза» на

некоторые нарушения законодательства, приведшие к переплате налога и отразил в акте проверки только недоимки, то налогоплательщик в возражениях на акт проверки может потребовать исчисления итоговой суммы платежа с учетом всех обстоятельств, влияющих на исчисление налога.

Сроки проведения выездных налоговых проверок. НК РФ предусматривает ограничения, связанные со сроками проведения выездной проверки. Кодексом установлены: а) *глубина* проведения проверки – максимальное количество налоговых периодов, предшествующих налоговой проверке, и б) собственно *срок* проверки – ее продолжительность.

Во-первых, по общему правилу в рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении. Иначе говоря, если, например, решение о проведении проверки вынесено в 2015 г., проверка может охватывать только периоды с 2012 по 2015 г. Это ограничение не применяется, если речь идет о проверке поданной налогоплательщиком уточненной налоговой декларации и если эта декларация охватывает более ранние периоды, а выездная налоговая проверка этих периодов ранее не проводилась (пп. 4, 5 ст. 89 НК РФ). Цель этой нормы в том, чтобы устранить неопределенность в налоговых правоотношениях, и в этом смысле она соотносится с одним из основных принципов налогового законодательства: каждый должен точно знать, какие налоги и в каком порядке он должен уплачивать (п. 6 ст. 3 НК РФ). Ограничение глубины налоговых проверок по своей направленности сходно с институтами исковой давности в гражданских правоотношениях и давности привлечения к ответственности: такие нормы позволяют поддерживать устойчивость оборота и определенность в имущественном состоянии его участников. Без подобных правовых институтов уровень взаимного доверия участников оборота был бы значительно ниже: банк, например, при выдаче кредита не мог бы быть уверенным, что долг будет возвращен, ведь налоговый орган в любой момент мог бы выявить нарушения, совершенные много лет назад, что, конечно, повлияло бы на процентную ставку по кредиту.

Во-вторых, выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Этот срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях – до шести месяцев по основаниям и в порядке, которые устанавливаются ФНС России (п. 6 ст. 89 НК РФ). Ограничение сроков проверки, с одной стороны, дает налогоплательщику некоторую

определенность относительно времени ее завершения, позволяет распределить ресурсы и планировать свою деятельность. С другой стороны, сроки проверки дисциплинируют проверяющих и мотивируют их к быстрой и эффективной работе, защищают налогоплательщика от их произвола. Это, в свою очередь, позволяет снизить административную нагрузку на налогоплательщика и его внутренние службы (прежде всего, финансовые и бухгалтерские), которые занимаются «обслуживанием» налоговой проверки – готовят ответы на запросы, письменные пояснения, копируют документы. Такая целевая направленность ограничения сроков проверки подтверждается, в частности, тем, что в срок проверки не засчитывается время, когда проверка приостановлена, а потому проверяющие не создают неудобств налогоплательщику и не отвлекают его службы от выполнения своих обычных обязанностей.

Основания для продления проверки установлены приказом ФНС России от 25 декабря 2006 г. №САЭ-3-06/892@. Впрочем, кроме достаточно ясных критериев (налогоплательщик отнесен в установленном порядке к категории крупнейших, форс-мажорные обстоятельства на территории, где проводится проверка, наличие у налогоплательщика обособленных подразделений, несвоевременное получение налоговым органом запрошенных документов), приказ содержит и такие основания, которые, по сути, оставляют решение на усмотрение налоговых органов. Например, проверка может быть продлена при получении в ходе проверки информации о возможном нарушении проверяемым налогоплательщиком налогового законодательства, а также при наличии «иных обстоятельств».

В срок проверки не включается время, в течение которого проверка приостанавливалась налоговым органом. В период приостановления проверки налоговый орган не вправе совершать какие-либо действия на территории налогоплательщика, налогоплательщику возвращаются все подлинники, истребованные при проведении проверки (п. 9 ст. 89 НК РФ), что, впрочем, не означает для налогового органа запрета на какие-то действия за пределами территории налогоплательщика. Так, налоговый орган может запрашивать документы у третьих лиц в соответствии со ст. 93.1 НК РФ, допрашивать свидетелей и т. д. {407}

Кодекс устанавливает исчерпывающий перечень оснований для приостановления налоговой проверки – это необходимость: а) истребования документов (информации) в соответствии с п. 1 ст. 93.1 НК РФ; б) получения информации от иностранных

государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации; в) проведения экспертиз; г) перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке.

В любом случае общий срок приостановления выездной налоговой проверки не может превышать шести месяцев. Единственное исключение предусмотрено для задержек в получении информации от иностранных налоговых органов: в этом случае срок приостановления проверки может быть увеличен на три месяца.

НК РФ установлен принцип однократности выездной налоговой проверки.

Однократность налоговых проверок. Во избежание избыточного административного контроля, который может препятствовать нормальной хозяйственной деятельности налогоплательщика, кодекс устанавливает общий принцип однократности выездной налоговой проверки и, кроме того, регулирует частоту налоговых проверок. Согласно п. 5 ст. 89 НК РФ налоговые органы, во-первых, вправе провести лишь одну выездную налоговую проверку по одним и тем же налогам за один и тот же период; во-вторых, у конкретного налогоплательщика они могут провести лишь одну выездную налоговую проверку в течение календарного года.

Исключением из этого правила установлены: а) повторные выездные налоговые проверки (п. 10 ст. 89 НК РФ) и б) проверки, назначенные в связи с реорганизацией (ликвидацией) налогоплательщика (п. 11 ст. 89 НК РФ).

Повторные проверки – это выездные налоговые проверки, которые назначаются в исключительных случаях и ввиду особых обстоятельств. Кодекс называет лишь два основания для назначения повторной выездной налоговой проверки:

– вышестоящим налоговым органом – в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку;

– налоговым органом, ранее проводившим проверку, – в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного.

Целью повторной проверки не может быть доначисление налогов по нарушениям, которые в ходе первоначальной проверки не были выявлены или должным образом документально обоснованы, на что неоднократно указывал Высший арбитражный суд РФ{408}. Если вышестоящий налоговый

орган не может обосновать, что целью проверки был именно контроль за деятельностью нижестоящей инспекции, решение по результатам повторной проверки может быть признано незаконным по формальному основанию.

Оформление результатов налоговых проверок. По окончании выездной проверки, а именно – в ее последний день, проверяющие составляют справку о проведенной проверке с указанием предмета проверки и сроков ее проведения, которая вручается налогоплательщику.

Выявленные нарушения фиксируются в другом документе – акте налоговой проверки, который составляется в течение двух месяцев с момента окончания выездной налоговой проверки (п. 1 ст. 100 НК РФ). Документ не относится к ненормативным актам государственного органа, поскольку содержит лишь описание фактов хозяйственной деятельности налогоплательщика и выводы работников налоговой инспекции, а потому не создает для проверяемого лица никаких прав или обязанностей.

Но в процессуальном отношении акт проверки – одно из важнейших доказательств по делу, поскольку согласно п. 3 ст. 100 НК РФ наряду с прочими сведениями именно он содержит «документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, или запись об отсутствии таковых». Иначе говоря, акт проверки представляет собой систематизированное обобщение собранных и исследованных в ходе проверки материалов, документов, информации, письменных и иных доказательств, на основе которых проверяющие делают вывод о том, были допущены проверяемым лицом какие-то налоговые правонарушения или нет.

Если в ходе налоговой проверки те или иные обстоятельства не исследовались, решение, принятое налоговым органом со ссылкой на такие обстоятельства, может быть в дальнейшем признано незаконным как не основанное на материалах налоговой проверки.

Кроме сведений об установленных проверкой обстоятельствах, которые свидетельствуют о фактах налоговых правонарушений, акт проверки должен содержать:

– выводы проверяющих о наличии в деяниях налогоплательщика признаков налоговых правонарушений и предложения по привлечению налогоплательщика к ответственности со ссылкой на соответствующие нормы Налогового кодекса РФ, а также предусмотренные этими нормами размеры штрафов;

– предложения проверяющих по устранению выявленных

нарушений с указанием конкретных мер, направленных на пресечение выявленных нарушений и возмещение ущерба, понесенного государством (взыскание недоимки по налогам, пени за несвоевременную уплату налогов и т. д.).

Если налогоплательщик не согласен с фактами, которые изложены в акте, либо с выводами и предложениями проверяющих, он в течение одного месяца вправе представить в налоговый орган письменные возражения по акту проверки в целом или по его отдельным положениям (п. 6 ст. 100 НК РФ).

Решение по результатам налоговой проверки должно следовать принципу объективности.

Принятие решения по результатам налоговой проверки. Принятие решения по результатам налоговой проверки должно следовать принципу объективности. Это означает, что руководитель налогового органа должен принять во внимание как мнение своих подчиненных – налоговых инспекторов, проводивших проверку, так и позицию налогоплательщика, после чего принять объективное, взвешенное решение. В этих целях законодатель, регламентируя процедуру производства по делу о налоговом правонарушении (ст. 101 НК РФ), установил, что решение по результатам налоговой проверки должно основываться на исследовании всех относящихся к делу фактов и подтверждаться документально, а налогоплательщик имеет право на объективное и справедливое рассмотрение результатов проверки.

Право налогоплательщика реализуется через подачу возражений (которые обязательно должны быть рассмотрены наряду с материалами проверки) и через возможность лично участвовать в рассмотрении материалов проверки и его возражений.

Поскольку решение может приниматься как руководителем налогового органа, так и его заместителем, принцип объективности принятия решении нарушается, если должностное лицо, принимающее решение, не участвовало в рассмотрении материалов проверки и возражений налогоплательщика{409}.

Таким образом, принятие решения по результатам налоговой проверки включает две стадии:

– Рассмотрение руководителем (заместителем руководителя) налогового органа материалов проверки и представленных налогоплательщиком письменных возражений. В случае представления таких возражений материалы проверки рассматриваются в присутствии представителей

налогоплательщика, которые вправе давать свои устные объяснения или представлять дополнительные документы. Налоговый орган обязан известить налогоплательщика о дате и месте рассмотрения материалов проверки, причем сделать это заблаговременно, обеспечив налогоплательщику возможность личного присутствия при рассмотрении материалов проверки{410}.

– Собственно вынесение решения – о привлечении налогоплательщика к ответственности, об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности, либо, если принятие обоснованного решения по имеющимся материалам не представляется возможным, о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

По смыслу этой нормы дополнительные мероприятия налогового контроля могут заключаться в дополнительной проверке тех обстоятельств, на которые ссылаются проверяющие в акте проверки, либо доводов, которые заявляет налогоплательщик в своих возражениях. Предметом этих мероприятий не могут быть новые налоговые периоды или обстоятельства, которые не упоминаются в этих документах, в противном случае такие «дополнительные мероприятия» *фактически означали бы продление срока проверки или даже новую выездную налоговую проверку*, а это противоречит ст. 89 НК РФ{411}.

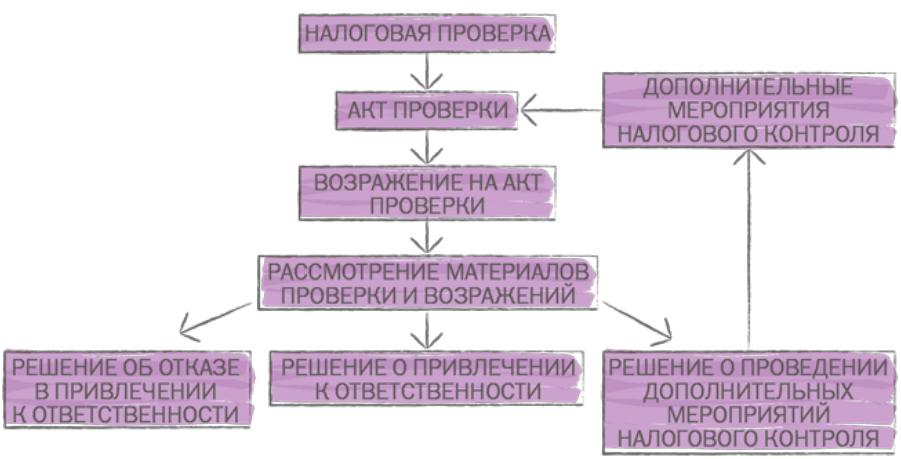

НАЛОГОВАЯ ПРОВЕРКА
АКТ ПРОВЕРКИ
ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЕ МЕРОПРИЯТИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ
ВОЗРАЖЕНИЕ НА АКТ ПРОВЕРКИ
РАССМОТРЕНИЕ МАТЕРИАЛОВ ПРОВЕРКИ И ВОЗРАЖЕНИЙ
РЕШЕНИЕ ОБ ОТКАЗЕ В ПРИВЛЕЧЕНИИ К ОТВЕТСТВЕННОСТИ
РЕШЕНИЕ О ПРИВЛЕЧЕНИИ К ОТВЕТСТВЕННОСТИ
РЕШЕНИЕ О ПРОВЕДЕНИИ ДОПОЛНИТЕЛЬНЫХ МЕРОПРИЯТИЙ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

Схема IX-1
Оформление результатов и принятие решения по завершении налоговой проверки

По этой же причине законодатель ограничивает и методы проведения дополнительных мероприятий налогового контроля.

В отличие от самой налоговой проверки, они могут проводится лишь путем истребования документов, допросов свидетелей и проведения экспертизы (п. 6 ст. 101 НК РФ).

Законодатель не указывает, в каком порядке должно выноситься решение по результатам налоговой проверки после того, как проведены дополнительные мероприятия налогового контроля. Поэтому, очевидно, необходимо следовать общему порядку: результаты дополнительных мероприятий должны быть представлены налогоплательщику, возражения которого вместе с материалами проверки (включая результаты дополнительных мероприятий) вновь рассматриваются руководителем налогового органа в присутствии налогоплательщика, после чего принимается решение – о привлечении к налоговой ответственности или об отказе в привлечении к налоговой ответственности.

Процедура оформления результатов налоговой проверки и принятия решения по ней в обобщенном виде приведена на схеме IX-1.

В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного налогового правонарушения, со ссылкой на собранные в ходе проверки документы и иные доказательства, доводы налогоплательщика и результаты проверки этих доводов, указание на применяемые меры ответственности со ссылкой на соответствующие нормы кодекса. Также указываются точный размер выявленной недоимки и соответствующих пеней, а также подлежащий уплате штраф (п. 8 ст. 101 НК РФ).

Решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения тоже может нарушать права налогоплательщика, а потому такие решения достаточно часто становятся предметом административного и судебного обжалования. Ведь в некоторых случаях штрафы не применяются, даже если налогоплательщик допустил нарушение налогового законодательства: если, например, налогоплательщик руководствовался разъяснениями уполномоченных органов (ст. 111 НК РФ), при наличии переплаты по тому же налогу, которая перекрывает выявленную недоимку, в случае проверки организации-правопреемника после реорганизации (п. 2 ст. 50 НК РФ) и в ряде других случаев. Поэтому, отказывая в привлечении к ответственности, налоговый орган в таком решении может сделать вывод о наличии недоимки, начислить пени за просрочку уплаты налога, хотя и без применения к налогоплательщику штрафных санкций.

Нарушение налоговым органом процедурных норм

необязательно приводит к отмене решения, принятого по результатам проверки. Ведь нарушение процедуры может выражаться и в том, что решение принято без рассмотрения материалов проверки, и в том, что в решении не указан один из множества доводов налогоплательщика. Очевидно, что подход к этим нарушениям процедуры должен быть различным. Поэтому в каждом конкретном случае вышестоящий налоговый орган или суд оценивают допущенное налоговым органом нарушение, чтобы установить, насколько оно повлияло на объективность, обоснованность и законность принятого решения.

Безусловное основание для отмены решения налогового органа – нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, к которым относится обеспечение возможности проверяемого лица участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки и обеспечение налогоплательщику возможности представить объяснения{412}.

Решение налогового органа вступает в силу по истечении срока на его апелляционное обжалование (один месяц) или после рассмотрения апелляционной жалобы налогоплательщика в вышестоящий налоговый орган, если тот оставил решение налоговой инспекции в силе, полностью или в части (п. 9 ст. 101; ст. 101.2 НК РФ).

Налоговые проверки в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. С введением с 1 января 2012 г. в Налоговый кодекс целого раздела о контроле за трансфертным ценообразованием (раздел V.1) появился и новый вид налоговых проверок. Контроль за ценами по сделкам между взаимозависимыми лицами и раньше входил в компетенцию налоговых органов, но все положения о таком контроле содержались в единственной ст. 40 Налогового кодекса. Недостаточно проработанное регулирование привело к тому, что все время своего действия (с 1999 по 2011 г.) эта норма была практически неработающей, а подавляющее большинство попыток налоговых органов доначислить налоги на основании этой статьи были безуспешными.

Несмотря на название главы 14.5 – «Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами», предмет этого вида налоговых проверок составляют не любые сделки между взаимозависимыми лицами, а лишь те, что относятся к категории контролируемых сделок. Это следует из п. 1 ст. 105.17 НК РФ, согласно которому основанием для проверки может быть информация о контролируемой сделке, которая может быть получена ФНС России из трех источников: 1) от

налогоплательщика, направившего в установленном порядке уведомление о контролируемых сделках; 2) от территориального налогового органа, который выявил контролируемую сделку в ходе выездной или камеральной проверки; 3) в результате выявления такой сделки в рамках повторной проверки, которую провела сама ФНС России в целях контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа.

Проверка проводится по месту нахождения ФНС России, т. е., по существу, это особый вид камеральных проверок.

В силу прямого указания закона такая проверка проводится должностными лицами ФНС России и, следовательно, не может быть поручена должностным лицам нижестоящих налоговых инспекций. Эти инспекции лишены права проверять правильность примененных цен по контролируемым сделкам и в рамках обычных налоговых проверок. При проведении проверки ФНС России может использовать полномочия, которые предусмотрены ст. 93, 93.1, 95–97 НК РФ (истребование документов и информации, назначение экспертизы, привлечение специалиста и переводчика).

Проверка цены по одной и той же сделке (группе однородных сделок) между взаимозависимыми лицами может проводиться лишь один раз за один и тот же календарный год (п. 2 ст. 105.17). Это правило отличается от общего порядка проведения выездных налоговых проверок (одна проверка в течение календарного года – п. 5 ст. 89 НК РФ), поскольку позволяет ФНС России проводить несколько проверок в течение года, если они относятся к разным сделкам или группам однородных сделок.

Законодатель ограничил право налоговых органов на проведение проверки цены по сделке и иным образом: если в результате проведенной ФНС России проверки цена сделки подтвердилась, налоговая проверка у другой стороны сделки проводиться не может.

Длительность такой налоговой проверки, по общему правилу, – шесть месяцев. Но в исключительных случаях она может быть продлена до 12 месяцев, а при наличии дополнительных оснований общий срок проверки может составить 1 год и 9 месяцев (п. 4 ст. 105.17 НК РФ).

Порядок оформления и принятия решения по результатам проверки сходен с процедурой, установленной для выездных и камеральных налоговых проверок. В случае выявления фактов отклонения цены, примененной в сделке, от рыночной цены, которые привели к занижению суммы налога, проверяющие составляют акт проверки, который вручается налогоплательщику, и он вправе представить возражения на акт проверки в течение 20

дней с даты вручения акта. Руководитель (заместитель руководителя) ФНС России рассматривает материалы проверки и представленные налогоплательщиком возражения в порядке, аналогичном изложенному в ст. 101 НК РФ, и выносит решение (п. 14 ст. 105.17 НК РФ).

21.4.3. Полномочия по взысканию сумм налогов, пеней и штрафов

Полномочия налоговых органов по взысканию сумм налогов, пеней и штрафов связаны с устранением ущерба, который причинен бюджету неуплатой налоговых платежей, и исполнением мер ответственности, примененных к налогоплательщику. Реализация этих полномочий происходит вне рамок налогового контроля, так как связана с последствиями нарушений, выявленных при налоговых проверках.

Порядок взыскания недоимки по налогам и пени. Право взыскивать недоимку по налогам и пеням установлено в ст. 31 НК РФ, порядок такого взыскания конкретизируется в статьях кодекса, посвященных исполнению обязанности уплаты налога (ст. 46–48 НК РФ). Взыскание сумм налогов может проводиться в бесспорном порядке (непосредственным обращением взыскания на имущество налогоплательщика) либо в судебном порядке по заявлению налогового органа.

Взыскание недоимки с организаций, по общему правилу, проводится в бесспорном порядке. Если взыскание вызвано результатами налоговой проверки, то срок уплаты недоимки указывается в специальном документе – требовании об уплате налога, которое направляется налогоплательщику после вступления в силу решения налогового органа по результатам проверки.

По истечении срока, установленного в требовании об уплате налога, но не позднее двух месяцев по истечении этого срока, налоговый орган вправе вынести решение о взыскании налога за счет денежных средств. При пропуске указанного срока налоговый орган утрачивает право на взыскание недоимки в бесспорном порядке, но может обратиться с соответствующим заявлением в суд.

Для списания сумм налогов со счета налогоплательщика налоговый орган направляет в банк поручение на уплату налога, которое должно быть исполнено банком не позднее следующего операционного дня, если речь идет о рублевом счете, и не позднее двух последующих дней, если взыскание обращено на валютный счет налогоплательщика. При недостаточности средств

на счете суммы налогов списываются в очередности, установленной гражданским законодательством.

Право налоговых органов обращать взыскание распространяется не только на денежные средства на счетах банков, но и на электронные денежные средства налогоплательщиков, которые в настоящее время широко используются в коммерческом обороте (ст. 46 НК РФ). Согласно п. 18 ст. 3 Закона № 161-ФЗ «О национальной платежной системе» электронные денежные средства – это денежные средства, которые предварительно предоставлены одним лицом другому лицу, который учитывает информацию о размере предоставленных денежных средств без открытия банковского счета, для исполнения обязательств перед третьими лицами с использованием электронных средств платежа, т. е. с использованием информационно-коммуникационных технологий, электронных носителей информации (платежных карт).

Обращение взыскания на имущество налогоплательщика возможно лишь в случае, если денежных средств на его банковских счетах недостаточно или если информация о его счетах отсутствует.

Налоговый кодекс РФ устанавливает очередность взыскания имущества:

1) наличные денежные средства;

2) имущество непроизводственного назначения (ценные бумаги, валютные ценности, легковой автотранспорт и т. д.);

3) готовая продукция (товары) и другое имущество, не участвующее в производстве;

4) сырье, материалы и основные средства, участвующие в производстве;

5) имущество, переданное по договорам иным лицам без перехода к ним права собственности;

6) иное имущество, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования индивидуальным предпринимателем или членами его семьи.

Смысл установления очередности заключается в том, чтобы *оставить налогоплательщику возможность продолжать предпринимательскую деятельность, если недоимка может быть погашена за счет имущества, не участвующего (или участвующего в меньшей степени) в такой деятельности.*

Судебный порядок взыскания недоимки по налогам и пени. В следующих случаях недоимка по налогу с организаций взыскивается только через обращение в суд:

– пропуск налоговым органом срока для бесспорного взыскания недоимки – два месяца с момента окончания срока исполнения требования об уплате налога;

– недоимка взыскивается с организации-налогоплательщика, у которой открыт лицевой счет в порядке, установленном бюджетным законодательством;

– недоимка взыскивается с организаций, которые являются по отношению к налогоплательщику зависимыми (дочерними) организациями либо, наоборот, основными (преобладающими, участвующими); порядок взыскания недоимки правомерен, если к таким взаимозависимым организациям поступает выручка от реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг) либо если после назначения налоговой проверки налогоплательщик передал им денежные средства или иное имущество, что препятствует взысканию недоимки;

– недоимка взыскивается в результате пересчета налоговым органом (это право предоставлено ФНС России) цен, которые были применены налогоплательщиком и его взаимозависимым лицом, в порядке контроля за трансфертным ценообразованием;

– вывод об имеющейся у налогоплательщика недоимке основан на изменении налоговым органом юридической квалификации сделок, заключенных налогоплательщиком с третьими лицами, либо статуса и характера деятельности налогоплательщика.

Например, деятельность некоммерческой организации может быть квалифицирована налоговым органом как предпринимательская, договоры купли-продажи (при определенных условиях) – как безвозмездная передача имущества, договоры займа – как оказание безвозмездных финансовых услуг, договоры о совместной деятельности – как взаимная реализация товаров (работ, услуг) и т. д. В таких случаях НК РФ обязывает налоговые органы взыскивать доначисленные налоги в судебном порядке{413}.

Суммы налогов, пени и штрафов с физических лиц, которые не состоят индивидуальными предпринимателями, взыскиваются налоговым органом также исключительно в судебном порядке – обращением с соответствующим заявлением в суд общей юрисдикции.

В случае удовлетворения исковых требований налогового органа взыскание выполняет судебный пристав-исполнитель в порядке исполнительного производства. Очередность обращения взыскания на имущество налогоплательщика-физического лица сходна с той, что предусмотрена для взыскания сумм недоимки с

организаций: сначала взыскание обращается на денежные средства на банковских счетах, потом на наличные денежные средства, на переданное другим лицам имущество и, наконец, на прочее имущество налогоплательщика. На имущество, которое предназначено для повседневного использования физическим лицом и членами его семьи, взыскание не обращается (ст. 48 НК РФ).

Порядок взыскания штрафов за нарушение налогового законодательства. Согласно законодательству, которое действовало до принятия НК РФ, порядок взыскания налогов, пеней и штрафов практически не различался. Положение изменилось с конца 1996 г., когда Конституционный Суд РФ в Постановлении от 17 декабря 1996 г. № 20-П указал на неконституционность взыскания налоговых санкций (в отличие от недоимки и пени) в бесспорном (внесудебном) порядке. Суд исходил из того, что штрафы имеют не восстановительный, а карательный характер и служат наказанием за налоговое правонарушение. Поэтому бесспорный порядок взыскания штрафов нарушает норму ч. 3 ст. 35 Конституции РФ, согласно которой никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда.

Эта позиция нашла отражение и в НК РФ. Так, в ст. 46 и 47, посвященных порядку взыскания налогов, пени, штрафов с юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, указывается, что установленный порядок бесспорного (внесудебного) порядка налога распространяется на пени, но для штрафов сделана оговорка: «в случаях, предусмотренных настоящим кодексом».

Между тем правовая позиция Конституционного Суда РФ постепенно перестала восприниматься законодателем и правоприменительной практикой. Первая редакция НК РФ не предусматривала возможности взыскания штрафных санкций без обращения в суд, но изменения, вступившие в силу с 1 января 2006 г. и имевшие своей целью уменьшение загрузки судов, позволили налоговым органам взыскивать во внесудебном порядке мелкие штрафы (не более 5000 руб. на индивидуального предпринимателя и не более 50 000 руб. на организацию).

С 1 января 2007 г. эти нормы были из кодекса исключены, что позволило Высшему Арбитражному Суду РФ сделать вывод (на наш взгляд, совсем нелогичный), что с этого времени налоговые органы вправе взыскивать любые штрафы во внесудебном порядке{414}. Этой позиции арбитражные суды следуют и в настоящее время.

21.4.4. Обмен информацией и взыскание налогов в рамках международного сотрудничества

В последние годы правительства многих стран озабочены поиском новых путей пополнения бюджета. И потому неудивительно, что их взгляды обращаются к совершенствованию налогового законодательства и пересмотру существующих в практике подходов. В первую очередь можно назвать разрабатываемые в рамках ОЭСР механизмы обмена информацией, как заключением международных соглашений, так и согласованием стандартов и процедур автоматического обмена.

Важным шагом стало присоединение большого количества стран к Совместной Конвенции Совета Европы и ОЭСР о взаимной административной помощи по налоговым делам (Страсбург, 1988 г.), с распространением ее действия на такие популярные офшорные юрисдикции, как Каймановы острова, Джерси, Британские Виргинские острова, Кюрасао, о. Мэн и др. Эта конвенция регламентирует различные формы обмена информацией, несколько видов налоговых проверок с участием налоговых органов разных стран, порядок оказания помощи при взыскании недоимок и многие другие важные вопросы.

Прежде всего большое внимание конвенция уделяет взаимодействию налоговых органов с целью обмена информацией, необходимой для исчисления, сбора, взыскания налогов, а также необходимой для использования в административных и судебных разбирательствах.

В отличие от двусторонних международных соглашений об избежании двойного налогообложения, которые дают право на получение информации у другой стороны лишь по обоснованному запросу и в ограниченных пределах, конвенция предусматривает возможность информирования и без запроса. В таких случаях обмен информацией может происходить автоматически, в рамках установленных процедур, и «произвольно», т. е. по собственной инициативе налоговой службы передающей стороны (ст. 5–7 конвенции).

Кроме того, согласно конвенции получение информации может происходить при проведении одновременных налоговых проверок. Под такой проверкой понимается «договоренность между двумя или более Сторонами одновременно проводить проверку, каждая на своей территории, налоговых дел лица или лиц, к которым Стороны имеют совместный или взаимосвязанный интерес с целью обмена любой необходимой информацией» (ст. 8).

Еще один вид проверок, который предусмотрен конвенцией, –

это налоговые проверки за границей, при которых налоговая служба одного государства разрешает представителям компетентных органов другого государства участвовать в проводимой налоговой проверке (ст. 9).

Другая важная часть конвенции посвящена помощи во взыскании налогов на территории другого государства. Нередко налоговые обязательства могут быть исполнены за счет денежных средств, иного имущества налогоплательщика за границей, но без специальных межгосударственных соглашений возможности налоговых органов по взысканию недоимки за пределами своего государства крайне ограничены.

В соответствии со ст. 11 конвенции «по запросу запрашивающего государства запрашиваемое государство… предпринимает необходимые шаги для исполнения налоговых требований первого из упомянутых государств, как если бы они являлись его собственными налоговыми требованиями». Иначе говоря, государство, получившее запрос (по форме и в порядке, которые установлены конвенцией), должно выполнить все необходимые процедуры, «запустить» механизм взыскания налога, как он установлен его национальным законодательством. При необходимости, государство-взыскатель может просить и о принятии обеспечительных мер, и такие меры тоже должны быть приняты государством, получившим такой запрос.

21.5. Ответственность налоговых органов

Юридическая ответственность как следствие нарушения физическим, юридическим лицом, государством своих обязанностей – одно из важнейших условий надлежащего выполнения этих обязанностей. Несомненно, в подавляющем большинстве случаев нормы права исполняются добровольно, но также не вызывает сомнений, что, если законом не предусмотрены негативные последствия за ее неисполнение, эффективность нормы серьезно снижается.

Это в полной мере относится и к деятельности налоговых органов в России. В числе главных факторов, которые повлияли на улучшение налогового администрирования в последние годы, – новые стандарты, которые стали применяться для оценки качества работы налоговых органов и влияющие на служебные поощрения и наказания сотрудников и должностных лиц налоговых органов, а также резко возросшее число удовлетворенных требований о взыскании с налоговых органов судебных издержек.

Нельзя согласиться с подходом, когда к налоговым органам и

их должностным лицам применяются меры ответственности в связи с обстоятельствами, которые не зависят от надлежащего исполнения их служебных обязанностей. Например, законодательством Республики Узбекистан на должностных лиц были установлены штрафы до 20 % от должностного оклада налоговых органов за «невыполнение квартального прогноза поступлений в бюджет». Поскольку объем налоговых поступлений в бюджет зависит не от деятельности налоговых органов, а прежде всего от экономических факторов, такие законодательные нормы демотивируют должностных лиц, искажают цели и содержание налогового администрирования{415}.

> Возмещение убытков налоговыми органами должно происходить по правилам, предусмотренным гражданским законодательством.

Несмотря на то что НК РФ содержит специальную статью об ответственности налоговых органов (ст. 35), законодательством предусмотрен лишь один вид ответственности налоговых органов – возмещение убытков, причиненных налогоплательщику незаконными действиями (бездействием), ненормативными актами этих органов, их должностными лицами и другими работниками. Положения ст. 35 НК РФ несколько уточняются в ст. 103 кодекса «Недопустимость причинения неправомерного вреда при проведении налогового контроля», согласно которой возмещению подлежит и такой вид убытка как упущенная выгода (неполученный доход).

Таким образом, нормы налогового законодательства не устанавливают какой-либо специальной (отраслевой) ответственности налоговых органов, а, по сути, основываются и во многом лишь повторяют ст. 53 Конституции РФ о том, что каждый имеет право на возмещение государством вреда, причиненного незаконными действиями (бездействием) государственных органов.

Поскольку налоговое законодательство не предусматривает ни специального понятия убытков, ни норм о порядке их оценки и взыскания, а также с учетом ст. 11 НК РФ, следует сделать вывод, что возмещение убытков налоговыми органами должно происходить по правилам, которые предусмотрены гражданским законодательством.

Согласно ст. 15 ГК РФ убытки могут быть двух видов:

– реальный ущерб – расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права, утрата или повреждение его имущества;

– упущенная выгода – неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено.

Поскольку иное не предусмотрено законодательством (а применительно к налоговому контролю, напротив, прямо установлено в ст. 103 НК РФ), при нарушении прав налогоплательщика подлежат возмещению как реальный ущерб, так и упущенная выгода.

Убытки, причиненные действиями (бездействием, актами) налоговых органов, возмещаются за счет федерального бюджета (п. 1 ст. 35 НК РФ). Поэтому рассматриваемую ответственность лишь условно можно считать ответственностью налоговых органов; действительный субъект ответственности – государство, на которое Конституцией РФ и Гражданским кодексом Российской Федерации возложена обязанность отвечать за незаконные действия всех своих органов, включая налоговые.

Советуем прочитать

Пепеляев С.Г. Компенсация расходов на правовую помощь в арбитражных судах. – М.: Альпина Паблишер, 2013. – 186 с.

Массовые нарушения прав налогоплательщиков удалось ограничить, обязав налоговые органы компенсировать потерпевшим их затраты на правовую помощь. Книга о том, как нелегко развивалась практика возмещения судебных расходов, чем может защититься налогоплательщик сейчас и каковы перспективы совершенствования законодательства и правоприменительной практики.

В соответствии со ст. 16 ГК РФ и п. 3 ст. 158 БК РФ

ответчиком по иску о взыскании таких убытков выступает соответствующий главный распорядитель средств федерального бюджета – ФНС России, которая согласно Положению о Федеральной налоговой службе{416} «осуществляет функции главного распорядителя и получателя средств федерального бюджета, предусмотренных на содержание Службы и реализацию возложенных на нее функций» (п. 5.14 положения){417}.

Обстоятельства, которыми истец обосновывает свои требования, должны доказываться самим истцом (ст. 65 АПК РФ). Поэтому налогоплательщик, предъявляя иск о возмещении убытков, причиненных незаконным действием налогового органа, должен обосновать:

– Факт возникновения убытков в виде реального ущерба или упущенной выгоды. Так, если предприятие из-за незаконного действия налогового органа не смогло вовремя расплатиться с контрагентами, это не признается убытками по причине отсутствия его расходов{418}; обычно весьма трудно доказать убытки в виде упущенной выгоды, так как требуется обосновать, что те или иные доходы налогоплательщик непременно получил бы, если бы не действия налоговых органов{419}.

– Размер причиненных убытков и то, что налогоплательщик сделал все, от него зависящее, чтобы убытки минимизировать. Например, если убытки вызваны отсутствием средств на счете вследствие их списания налоговым органом, налогоплательщик должен доказать, что предпринимал различные действия по изысканию иных источников (обращался в банки за получением кредита и т. п.). Мерами по предотвращению и снижению убытков может быть и обжалование незаконных действий налоговых органов в административном или судебном порядке.

– Незаконность действия налогового органа, повлекшего убытки налогоплательщика (например, ссылкой на судебный акт, признающий решение налогового органа недействительным).

– Причинно-следственную связь между незаконными действиями налоговых органов и убытками налогоплательщика. Отсутствие доказательства такой связи – частое основание для отказа в удовлетворении исковых требований о возмещении убытков{420}.

Отсутствие должной регламентации порядка возмещения убытков, сложность доказывания обстоятельств, необходимых для их возмещения, а также чрезмерная, на наш взгляд, осторожность судебных органов в вопросах, затрагивающих бюджетные интересы, приводят к тому, что в настоящее время нормы о возмещении убытков налоговыми органами практически не

работают. Некоторую надежду на изменения внушает постепенное, но неуклонное изменение в последние годы судебной практики по делам о взыскании с налоговых органов судебных издержек, хотя такие издержки убытками в собственном смысле слова судами и не признаются{421}.

Глава 22
Полномочия Минфина России и других финансовых органов в налоговой сфере

22.1. Финансовые органы: понятие, задачи, цели

Взимание налогов – составная часть финансовой деятельности государства, понимаемой как аккумулирование, распределение и использование денежных средств в бюджетах различных уровней. Поэтому орган исполнительной власти, ответственный за финансовую деятельность, за бюджет, всегда наделяется в той или иной мере компетенцией в налоговой сфере.

> Взимание налогов – составная часть финансовой деятельности государства.

При неразвитости финансового администрирования государству достаточно казначейства – ведомства, ведущего учет запаса денег, кассовых поступлений и кассового расхода казенных средств. С усложнением государственных финансов функции кассира становится недостаточно, возникает необходимость в министерстве финансов – органе, ответственном за финансовую политику, который планировал бы доходные поступления, расходы, проектировал бюджет и организовывал его исполнение, т. е. осуществлял бы управление бюджетом.

Такой орган может сохранить за собой сугубо практические полномочия кассового исполнения бюджета, а также полномочия налогового администрирования. Но в современных государствах функции планирования и исполнения чаще бывают разделены. Функции и полномочия, связанные с исполнением бюджетов и налогообложением, закрепляются за узкоспециализированными органами исполнительной власти, а министерство финансов (или его аналог) отвечает за выработку финансовой стратегии государства.

При такой специализации роль министерства финансов страны применительно к налогам – это наблюдение за функционированием налоговой системы, внесение предложений по ее совершенствованию, что воплощается в различных программных документах (налоговой политике) и в законопроектной работе.

Впрочем, какого-либо единообразия в организации

финансовых органов в разных странах мира не наблюдается.

Наибольшая специализация органов финансовой администрации проведена во Франции, где отдельно существуют казначейство, министерство экономики и финансов, а также отвечающее за бюджетные проектировки министерство бюджета{422}. Налоговая служба представлена Главным налоговым управлением министерства экономики и финансов, является частью финансового ведомства. В этой ситуации налоговые органы находятся в прямом административном подчинении у министерства финансов.

В США аналог министерства финансов – это U.S. Department of the Treasury, что дословно переводится как Казначейство США. При этом, несмотря на исторически присущее ему название, Казначейство в США собственно казначейских функций хранения бюджетных средств не выполняет, с этим успешно справляется банковская система. Налоговым администрированием занимается отдельное ведомство – IRS, Служба внутренних доходов. Она организационно обособлена, но находится в ведении Казначейства, т. е. подконтрольна ему.

В Великобритании HM Treasury (Казначейство){423} по сути – это министерство финансов (точнее, экономики и финансов), сохраняющее, среди прочих, казначейские функции. Неким аналогом собственно казначейства – хранителя денег – служит так называемый Консолидированный фонд. За налоги отвечает отдельная служба – HM Revenue & Customs.

В Германии разделения финансовых и налоговых органов нет, Федеральное министерство финансов занимается и финансовой политикой, и налоговым администрированием. Кассовое исполнение федерального бюджета происходит банковским способом (средства бюджета аккумулируются в Бундесбанке), а на местном уровне применяется казначейская система{424}.

В СССР Министерство финансов выполняло функции налогового контроля, а исполнение государственного бюджета (т. е. бюджетов всех уровней, так как они входили в единый государственный бюджет) выполнялось Госбанком СССР.

В Российской Федерации налоговые, казначейские и финансовые органы обособлены, поэтому участие финансовых органов в налоговых отношениях ограничено. Тем не менее такое участие необходимо, так как финансовые органы отвечают за подготовку и исполнение бюджета, а налоги – важнейший доходный источник бюджета.

22.2. Состав финансовых органов

Отметим, что термин «финансовые органы» имеет широкий диапазон значений{425}. К финансовым органам можно относить все органы, выполняющие финансовую деятельность публичной власти. Правда, тогда финансовыми придется признать абсолютно все органы, ведь как минимум в части расходования бюджетных ассигнований все они ведут финансовую деятельность. Поэтому логичнее относить к финансовым органам те, которые наделены специальной компетенцией в области публичных финансов: администрируют налоги, учитывают и хранят бюджетные средства, ведут финансовый контроль. Применительно к федеральному уровню власти в России к ним следует отнести наряду с Министерством финансов Российской Федерации и подведомственными ему службами Счетную палату и Центральный банк, а также учреждения, управляющие бюджетами внебюджетных фондов.

Для простоты изложения термин «финансовые органы» применяем в самом узком из возможных его значений. Это органы исполнительной власти, наделенные особой компетенцией общего управления в области публичных финансов, которые следует отличать от находящихся в их ведении{426} узкоспециализированных служб: казначейства, налоговой службы и т. д. Так, Минфин России – финансовый орган, потому что оно вырабатывает финансовую политику, предопределяющую всю финансовую деятельность государства. Министерство не только исполняет законы, но и наделено в пределах своей компетенции полномочиями по изданию нормативных правовых актов. Федеральная налоговая служба – строго говоря, уже не финансовый орган, так как ее задачи, при всей их важности, гораздо более узкие, нежели управление финансовой деятельностью государства вообще, и не предполагают полномочий по нормативному правовому регулированию налоговых отношений. Соответственно, под финансовыми органами понимаются:

– Министерство финансов Российской Федерации;

– финансовые органы субъектов Федерации, которые могут называться: министерства финансов республик, финансовые управления (департаменты, отделы) администраций краев, областей, городов Москвы и Санкт-Петербурга, автономной области, автономных округов;

– финансовые органы муниципальных образований.

> Учреждение Министерства финансов в России относится к 1802 г., но окончательно было организовано оно в 1811 г. В то время оно состояло из департаментов

государственных имуществ, Внешней торговли, Разных податей и сборов, Горных и соляных дел и канцелярии.

Если налоговые органы – единая, централизованная система федеральных органов исполнительной власти, то финансовые органы по всей стране в такую систему не объединены, т. е. децентрализованы. Они создаются прежде всего для управления бюджетами – соответственно, сколько в стране самостоятельных бюджетов, столько и самостоятельных финансовых органов, не находящихся во взаимном административном подчинении. Следует понимать, что финансовые органы субъектов Российской Федерации и муниципальные финансовые органы выполняют на своей территории и в пределах своей компетенции функции, аналогичные Минфину России, но в меньшем масштабе.

Министерство финансов Российской Федерации – федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции государственного управления в сфере финансовой деятельности.

Основные задачи Минфина России:

– выработка единой финансовой, бюджетной, налоговой и валютной политики;

– управление финансовыми ресурсами на федеральном уровне;

– разработка проекта федерального бюджета и обеспечение его исполнения;

– разработка методологии составления бюджетов всех уровней и отчетов об их исполнении{427}.

В сфере налоговых отношений цель Минфина России – предложение эффективной налоговой политики на основе анализа текущей ситуации поступления налоговых доходов и внесения предложений по совершенствованию системы налогов. Минфин России решает наиболее общие, стратегические задачи финансового управления. Для повседневной работы налогового администрирования предназначены собственно налоговые органы (Федеральная налоговая служба Российской Федерации и ее территориальные органы{428}), находящиеся в ведении Минфина России.

Для регулярной работы по кассовому исполнению федерального бюджета в ведении Минфина России функционирует Федеральное казначейство{429}.

Цели и задачи финансовых органов субъектов Федерации и муниципальных образований в целом аналогичны целям и задачам Министерства финансов Российской Федерации с учетом

уровня их компетенции – это проведение бюджетной и налоговой политики на соответствующей территории, разработка проектов и исполнение бюджетов, концентрация финансовых ресурсов субъекта Федерации или муниципального образования.

Система финансовых органов России строится на основе принципа бюджетного федерализма и самостоятельности бюджетов. Финансовые органы субъектов Федерации не находятся в подчинении Минфину России. Финансовые органы муниципальных образований также не подчинены каким-либо вышестоящим финансовым органам.

22.3. Федеральное казначейство

Федеральное казначейство – это подведомственный Минфину России, но организационно обособленный федеральный орган исполнительной власти (федеральная служба), состоящий из:

– центрального аппарата Федерального казначейства;

– территориальных органов Федерального казначейства – территориальных по субъектам Федерации и территориальных отделений по районам, городам и районам в городах (создаются по территориальному принципу), а также межрегиональных управлений, создаваемых по функциональному принципу. Например, Межрегиональное операционное управление обслуживает федеральные органы исполнительной власти и внебюджетные фонды. Региональные управления могут открывать свои отделения местного уровня. Создание органов Федерального казначейства было начато в 1992 г., к концу 1990-х гг. формирование организационной структуры Казначейства было в целом завершено.

> Слово «казна» произошло от арабского «хазне» – хранилище, сокровищница, от «хазана» – запасать, хранить; проникло на Русь во времена Золотой Орды.

До создания Федерального казначейства функции кассового исполнения федерального бюджета исполняли коммерческие банки, поскольку первоначально Российская Федерация восприняла банковскую систему исполнения бюджета, существовавшую в СССР. Кассовое исполнение государственного бюджета в СССР возлагалось на Госбанк СССР. Поскольку государственная монополия на банковскую деятельность не сохранилась, стало возможным открытие счетов для операций с бюджетными средствами в коммерческих банках. Это привело к негативным последствиям. Во-первых, не все банки обладали

достаточной степенью надежности, и их разорение вело к потере бюджетных средств. Во-вторых, отдельные банки несвоевременно исполняли свои обязательства по переводу бюджетных средств, получая дополнительную выгоду от их использования. В-третьих, распыление доходных и расходных операций с бюджетными средствами по множеству счетов в разных банках привело к объективной невозможности своевременно и полно учесть бюджетные средства, так как никакого единого счета, на который поступали бы доходы и снимались расходы, не было.

> Казначейство – учреждение, в которое поступают доходы в пользу казны и производящее по распоряжению надлежащих лиц и учреждений расходы из находящихся в его ведении сумм.
>
> Финансовая энциклопедия / Под ред. И.А. Блинова и А.И. Буковецкого. – М.: Государственное издательство, 1924.

Нормальная финансовая деятельность государства невозможна без достоверной информации о количестве денег в его распоряжении. В связи с этим в бюджетной сфере был восстановлен принцип единства кассы, т. е. принцип, в соответствии с которым все операции с бюджетными средствами учитываются на едином счете: один бюджет – один счет. Это потребовало отказа от банковской системы исполнения бюджета. Сосредоточить кассовые операции с бюджетными средствами в органах Банка России невозможно, так как это не соответствует месту Банка России в системе разделения властей: Банк России должен сохранять независимость от органов государственной власти, но сосредоточение в нем бюджетных ресурсов предоставило бы ему слишком сильный инструмент воздействия на органы власти.

Выход из этой ситуации был найден в переходе от банковской к казначейской системе исполнения бюджета. *Учет всех доходных поступлений органами казначейства на едином казначейском счете позволяет на практике реализовать принцип единства кассы и обеспечивает получение полной и достоверной информации о суммарных поступлениях налогов в бюджет*. Сосредоточение финансовых ресурсов на счетах Федерального казначейства не приводит к нарушению баланса сил в системе разделения властей, так как Федеральное казначейство не обладает независимым статусом и подведомственно Министерству финансов Российской Федерации.

Схема IX-2
Системы кассового исполнения бюджета

В сфере налоговых отношений основной целью органов Казначейства следует признать своевременное и полное зачисление всех сумм налогов, уплаченных в федеральный бюджет, на единый казначейский счет федерального бюджета (кассовое исполнение бюджета по налоговым доходам). Для этой цели Федеральное Казначейство располагает разветвленной сетью территориальных органов по всей стране. Налогоплательщики перечисляют налоги на счета соответствующего отделения Казначейства по месту своего нахождения. Отделение Казначейства переводит все полученные суммы на единый счет федерального бюджета. Тем самым все налоговые доходы федерального бюджета консолидируются на одном счете.

Если налогоплательщик уплачивает регулирующий налог, который распределяется в долях между бюджетами различных уровней в соответствии с бюджетным законодательством{430}, отделение Казначейства, получившее платеж, делит сумму налога и переводит соответствующие доли на единый счет федерального бюджета, бюджета субъекта Федерации и (или) муниципального бюджета{431}.

Исполнение бюджета по налоговым доходам включает не только зачисление сумм поступивших налогов в соответствующие бюджеты, но и возврат излишне уплаченных сумм налогоплательщику.

Как указано в ст. 78 НК РФ, решение о возврате принимает налоговый орган. Непосредственно суммы возврата со счета федерального бюджета перечисляет орган Федерального казначейства по распоряжению налогового органа.

Последовательная реализация принципа самостоятельности бюджетов (ст. 28 БК РФ) предполагала бы, что каждому финансовому органу соответствует свое казначейство:

федеральное, региональное, местное. В начале формирования казначейской системы исполнения бюджетов эту концепцию пробовали воплотить в жизнь. Например, городские казначейства были созданы в Москве и Санкт-Петербурге. Но повсеместное создание региональных и муниципальных органов – кассиров соответствующих бюджетов оказалось дорогостоящим и трудно реализуемым с практической точки зрения[432].

Поэтому получило развитие возложение функций исполнения бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов на органы Федерального Казначейства РФ.

По действующему бюджетному законодательству обслуживание – кассовое исполнение – всех бюджетов бюджетной системы Российской Федерации совершается Федеральным казначейством[433]. Это правило действует по умолчанию. Порядок исполнения бюджетов конкретизируется в соглашениях между Федеральным казначейством и органом, отвечающим за исполнение бюджета, поскольку объем функций, выполняемых Казначейством для бюджета, может быть различным[434]. Для субъектов Федерации сохраняется возможность исполнять бюджеты самостоятельно, силами своих финансовых органов, если у них для этого есть средства. В этом случае также заключается соглашение с Федеральным казначейством, но уже с противоположным смыслом – о передаче полномочий по кассовому обслуживанию бюджета «обратно» субъекту Федерации[435]. С точки зрения удобства для налогоплательщика централизация функций по кассовому исполнению всех бюджетов в единой системе органов Федерального казначейства позволяет упростить уплату налога. Распределение сумм регулирующих налогов между уровнями бюджетной системы в такой ситуации может целиком возлагаться на органы Федерального казначейства, а налогоплательщик не будет обременен выяснением, в каких долях в какие бюджеты должен поступать уплаченный им налог.

Тем не менее полностью освободить налогоплательщиков от обязанностей распределения налога не удастся. Участие налогоплательщика необходимо в том случае, если сумму налога, поступающую в региональный или местный бюджет, необходимо разделить между несколькими бюджетами одного уровня пропорционально степени экономического присутствия налогоплательщика на соответствующей территории.

Так, в соответствии со ст. 284 НК РФ налог на прибыль организаций зачисляется, по общему правилу:

– по ставке 2 % – в федеральный бюджет;

– по ставке 18 % – в бюджеты субъектов Федерации.

Налог уплачивается в бюджеты тех субъектов Федерации, на территории которых налогоплательщик ведет деятельность через обособленные подразделения, исходя из доли прибыли, приходящейся на эти подразделения (ст. 288 НК РФ). Очевидно, что распределить налог на прибыль между этими бюджетами может только сам налогоплательщик, так как только он обладает информацией о доле прибыли, полученной от деятельности в том или ином регионе.

22.4. Организационная структура Министерства финансов Российской Федерации

Министерство финансов Российской Федерации возглавляет министр, назначаемый Президентом РФ по представлению Председателя Правительства РФ.

Министерство состоит из структурных подразделений – департаментов. Территориальных органов министерство не создает, они есть только у подведомственных ему федеральных служб (Федеральной налоговой службы, Федерального казначейства и др.).

26

В.Л. БОРОВИКОВСКИЙ

Граф А.И. Васильев (1742–1807) – первый министр финансов Российской империи

Центральный аппарат включает структурные подразделения по основным направлениям деятельности Минфина России. Так, в сфере налогообложения действует Департамент налоговой и таможенно-тарифной политики{436}. Департаменты ведут аналитическую работу, обобщают российский и международный опыт в области налогообложения и бухгалтерского учета, разрабатывают проекты нормативных актов.

22.5. Полномочия Министерства финансов Российской Федерации в налоговой сфере

Роль финансовых органов применительно к налогам – определение налоговой стратегии государства, развитие налоговой системы. Это неотъемлемая часть финансовой деятельности (или финансовой политики) государства. Поэтому наибольшее значение имеют полномочия Минфина России, так или иначе связанные с правовым регулированием налоговых отношений:

– разработка налоговой политики и законопроектная деятельность;

– нормотворческие функции;

– разъяснения налогового законодательства.

Разработка государственной политики в сфере налогообложения – функция Минфина России.

Однако Минфин сохраняет некоторые правоприменительные полномочия в налоговых отношениях.

22.5.1. Полномочия по разработке государственной политики в сфере налогообложения и законопроектная деятельность Минфина России

Функция по разработке государственной политики в сфере бюджетной и налоговой деятельности названа в Положении о Минфине России на первом месте. Влияние Минфина России на регулирование налоговых отношений при реализации полномочий в рамках этой функции гораздо больше, чем в рамках реализации прямых нормотворческих полномочий. Разрабатывая государственную политику налогообложения, Минфин России может выступать с предложениями по любым налоговым вопросам, тогда как издавать нормативные правовые акты он вправе лишь там, где ему разрешено законодателем.

Предложение Минфином России того или иного решения в формате налоговой политики не означает, конечно, что такое решение автоматически будет воплощено в законопроекте и затем в законе. Однако финансовое ведомство – единственный субъект, который готовит предложения по изменению налогового законодательства не от случая к случаю, а планомерно и целенаправленно. Практика показывает, что эти предложения рано или поздно оказываются воплощенными в действующие правовые нормы. Примером может служить включение в Налоговый кодекс РФ правил контроля над трансфертным ценообразованием.

Внешним выражением налоговой политики Минфина России служит ежегодно публикуемый документ под названием «Основные направления налоговой политики Российской Федерации»{437}. Поскольку налоговые изменения предлагаются в увязке со среднесрочным бюджетным планированием, налоговая политика формируется скользящим методом – ежегодно на три последующих года. Составитель налоговой политики как документа – Минфин России, но официальным документом она становится после одобрения правительством. Основной смысл налоговой политики – назвать и объяснить предлагаемые исполнительной властью изменения налогового законодательства, которые в ближайшей перспективе будут вынесены на рассмотрение законодательной власти в форме правительственных законопроектов.

Я. РОМБАУЭР

Портрет министра финансов Российской империи графа

Д.А. Гурьева 1818 г. С именем Гурьева связывают изобретение рецепта гурьевской каши

Налоговая политика – не нормативный правовой акт. Налоговый кодекс РФ никак не определяет ее значение и роль в налоговых отношениях. Ее официальный статус означает лишь, что она выражает согласованную позицию исполнительной власти.

Поскольку налоговая политика информирует общество о предстоящих изменениях, которые в обозримом будущем будут предложены парламенту на рассмотрение, то, возможно, имело бы смысл придать этому ее аспекту юридическое значение. Так, в юридическом сообществе высказывается точка зрения о необходимости сдерживающего инструмента для непрофессионального либо внепланового, хаотичного, налогового законотворчества. Для этого нужно увязать возможность внесения налоговых законопроектов с предварительным их раскрытием в налоговой политике во избежание непредсказуемого и быстрого

появления неких поправок налогового законодательства, находящихся вне логической связи с общим направлением развития налоговой системы[438].

22.5.2. Нормотворческие полномочия

Полномочия Минфина России в области принятия нормативных правовых актов по вопросам, связанным с налогообложением, существенно ограничены, поскольку налог может быть установлен только законом.

В соответствии с п. 1 ст. 4 НК РФ органы исполнительной власти издают подзаконные акты «в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях в пределах своей компетенции». Такие акты «не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах».

Тем не менее нормотворческую функцию Минфина России в налоговой сфере не следует недооценивать. Помимо собственно уплаты налога, налоговые правоотношения предполагают огромное количество различных прав и юридических обязанностей, детальная регламентация которых происходит на подзаконном уровне.

Полномочия Минфина России, предусмотренные кодексом, очень разнообразны. Так, Минфин России определяет формы учета доходов и расходов предпринимателей, формы расчета финансового результата инвестиционных товариществ, определяет список банков, гарантии которых признаются надлежащим обеспечением в налоговых отношениях[439], определяет особенности учета крупнейших налогоплательщиков и т. д.

На практике складываются ситуации, в которых полномочия Минфина России перерастают в полномасштабное нормотворчество если и не «изменяющее и дополняющее» налоговое законодательство, то существенно влияющее на конкретное содержание предусмотренных этим законодательством прав и обязанностей налогоплательщиков, в том числе касающихся уплаты налога как таковой.

Так, ставка налога на прибыль 0 % для дивидендов применяется в случаях, если выплачивающая дивиденды организация признается резидентом страны, не включенной в перечень офшорных зон. Этот перечень утверждает Минфин России[440]. Ожидается, что применение правил о контролируемых иностранных компаниях также будет поставлено в зависимость от включения той или иной страны в перечень низконалоговых юрисдикций. Минфин России не будет

устанавливать налог и не будет изменять его ставку. Но от акта Минфина России будет непосредственно зависеть наступление (или ненаступление) правовых последствий для весьма широкого круга лиц.

Поскольку и Минфин России, и находящаяся в его ведении ФНС России реализуют функции государственного управления в сфере налогообложения, возникает вопрос о соотношении их нормотворческих полномочий. Формально ответ очень прост: у ФНС России нет полномочий издавать нормативные правовые акты по налогам и сборам в силу прямого запрета п. 2 ст. 4 НК РФ. Это правило представляет собой реализацию принципа административной реформы, согласно которому недопустимо организационное совмещение нормотворческой и контрольной функций в одном и том же органе исполнительной власти.

Однако в Налоговом кодексе РФ встречается множество примеров, когда законодатель наделяет службу правом урегулировать те или иные отношения самостоятельно или по согласованию с Минфином России. Так, форма и порядок заполнения налоговой декларации утверждается «органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов» (т. е. ФНС России) по согласованию с Минфином России{441}.

Формы и форматы различных обязательных сообщений, а также порядок их заполнения и направления в налоговые органы определяются ФНС России самостоятельно{442}.

Документы налоговой службы не могут устанавливать никаких дополнительных юридических обязанностей участников налоговых правоотношений, а лишь конкретизируют то, что предусмотрено законом. Но это же высказывание справедливо и для нормативных актов Минфина России. Граница между нормативным правовым регулированием, выполняемым Минфином России, и «технической» деятельностью ФНС России, определяющей формы и форматы документов, весьма условна и в существенно большей степени зависит от усмотрения законодателя, чем это следует из формулировки общего принципа, закрепленного в п. 2 ст. 4 НК РФ.

22.5.3. Полномочия по разъяснению налогового законодательства

Налогоплательщики вправе получать от Минфина России разъяснения по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах{443}. Такие разъяснения не признаются нормативными правовыми актами, в случае судебного

разбирательства они оцениваются наряду с другими доказательствами по делу. В разъяснениях выражается официальная позиция компетентного федерального органа исполнительной власти, что помогает налогоплательщику сориентироваться в налоговом законодательстве, а главное – дает ориентир того, каким образом та или иная ситуация будет восприниматься государственными органами в случае спора.

Но разъяснение Минфина России не предрешает исхода спора. Влияние разъяснений на регулирование налоговых отношений не назовешь иначе, как диалектическим.

Письменные разъяснения Минфина России обязательны для налоговых органов, которые обязаны ими руководствоваться{444}. Эта формула достаточно гибкая, так как «руководствоваться» – не означает безусловно исполнять. Реализуя свои полномочия по налоговому контролю, налоговые органы могут и не согласиться с разъяснением Минфина России применительно к конкретному случаю, как минимум сославшись на различие фактических обстоятельств. Тем более разъяснения Минфина России не будут иметь решающего значения для суда (кроме случая, когда Минфин России выступает в качестве компетентного органа по международному соглашению).

Единственное, о чем можно говорить с известной степенью уверенности, – это возможность налогоплательщика сослаться на благоприятное для него разъяснение Минфина России как на обстоятельство, исключающее вину в совершении налогового правонарушения{445}, предусмотренного НК РФ. В этом случае налогоплательщик не может быть привлечен к юридической ответственности. С него также не может быть взыскана пеня.

Эта правовая конструкция, разумная и позитивная, стала, однако, сдерживающим фактором для Минфина России. Ведь получается, что если не виноват налогоплательщик, то виноват давший совет чиновник. Никому не хочется быть заподозренным в соучастии уклонению от налогов – отсюда и известная специалистам бессодержательность многих ответов министерства на запросы налогоплательщиков.

В итоге разъяснения Минфина России ни в коей мере не представляют собой аналог зарубежного института предварительных налоговых решений. Налогоплательщик в России пока еще лишен возможности заранее согласовать с компетентным государственным органом трактовку законодательства в спорной ситуации, которая бы юридически связывала стороны налогового правоотношения, придавая обязанностям налогоплательщика определенность и стабильность. Нет и возможности заранее поставить вопрос перед

судом, оспорив предварительное решение, если позиция налогоплательщика не совпадает с позицией компетентного органа. Действует принцип «не согрешишь – не покаешься». Сталкиваясь с проблемой неопределенности налоговой нормы, налогоплательщик вынужден выбирать решение на свой страх и риск и действовать, а затем с тревогой ждать квалификации своих действий государственными органами при последующей проверке. Даже получив позитивное разъяснение Минфина России, налогоплательщик лишь снижает риск применения штрафа и пени, но риск взыскания недоимки остается – ведь разъяснение Минфина России не означает окончательного разрешения вопроса о налоговой обязанности.

Разъяснения Минфина России как компетентного органа по международным соглашениям об избежании двойного налогообложения имеют сравнительно больший юридический вес. В этом случае официальное толкование обязательно для правоприменителя, министерство как бы реконструирует, воссоздает смысл абстрактно сформулированной нормы соглашения для конкретной ситуации. Важно только помнить, что в большинстве случаев компетентный орган с российской стороны, Минфин России, будет уполномочен решать «трудности и сомнения» при толковании соглашения не самостоятельно, а по взаимному согласию с компетентным органом другой стороны{446}.

22.5.4. Правоприменительные полномочия Минфина России по изменению срока уплаты налога (сбора)

По общему правилу, законодательство не возлагает на Минфин России полномочия по изменению в индивидуальном порядке сроков уплаты налогов (сборов) с переносом платежа на более поздний срок, эти действия применительно к федеральным налогам отнесены к компетенции налоговых органов{447}.

Если налог поступает полностью или частично в региональный или муниципальный бюджет, налоговые органы принимают решение совместно с соответствующими финансовыми органами субъектов Федерации и муниципальных образований.

Срок уплаты налога может быть изменен по просьбе налогоплательщика в форме:

– отсрочки или рассрочки;

– налогового кредита;

– инвестиционного налогового кредита{448}.

В порядке исключения Минфин России (точнее – министр

финансов как должностное лицо) наделен полномочиями по принятию решения об отсрочке или рассрочке федеральных налогов (а также штрафов и пени по ним) в ситуациях, когда задолженность «превышает 10 миллиардов рублей и ее единовременное погашение создает угрозу возникновения неблагоприятных социально-экономических последствий»{449}.

Поскольку федеральные налоги не всегда зачисляются исключительно и только в федеральный бюджет, в принятии решения в форме согласования участвуют региональные или муниципальные финансовые органы, отвечающие за исполнение того бюджета, по платежам в который предоставляется отсрочка или рассрочка.

22.5.5. Прочие полномочия в сфере налогообложения

В соответствии со ст. 16 НК РФ Минфин России собирает информацию об установлении и отмене региональных и местных налогов. Эта информация необходима для проведения эффективной налоговой и бюджетной политики, прогнозирования потребностей в отчислении регулирующих налогов и финансовой помощи бюджетам субъектов Федерации и местным бюджетам.

Статья 42 НК РФ наделяет Минфин России правом определять, относятся ли доходы налогоплательщика к доходам от источников в Российской Федерации или к доходам от источников за ее пределами, относить доход к различным источникам в долях. Эта норма согласуется с нормами международных соглашений России об избежании двойного налогообложения, наделяющими Минфин России правом представлять Россию в разрешении споров, связанных с применением соглашений.

Будучи компетентным органом, уполномоченным толковать международные соглашения, Минфин России отвечает на вопрос об отнесении доходов к доходам от источников в РФ или за ее пределами, руководствуясь содержанием и смыслом соответствующих международных налоговых соглашений.

Глава 23
Таможенные органы как участники налоговых правоотношений

23.1. Правовые основы взимания налогов таможенными органами

Таможенные правоотношения возникают в связи с перемещением товаров через таможенную границу государства или Таможенного союза, образованного несколькими государствами (например, Таможенный союз России, Белоруссии и Казахстана), которое влечет за собой, в частности, возникновение обязанности уплаты таможенных платежей. К таможенным платежам относятся таможенные пошлины (ввозная и вывозная), таможенные сборы за таможенные операции, например, таможенный сбор за таможенное оформление, а также НДС и акцизы, взимаемые при ввозе товаров на таможенную территорию. Следует отметить, что таможенные пошлины имеют статус обязательных платежей, но не относятся к налогам. Это обусловлено тем, что фискальная составляющая таможенных пошлин не служит их основной целью. Главная задача таможенных пошлин – создание благоприятных условий для развития промышленности и сельского хозяйства установлением более высоких ставок пошлин на импортные товары, чувствительные к конкуренции с товарами российского производства{450}.

Учитывая, что плательщики и элементы обложения НДС и акцизами установлены законодательством о налогах и сборах, возникает вопрос о соотношении норм налогового и таможенного законодательства. В законодательстве отражены два базовых принципа:

– к отношениям по установлению, введению и взиманию НДС и акцизов в связи с перемещением товаров через таможенную границу законодательства о налогах и сборах применяется только в случаях, прямо установленных этим законодательством (принцип «адресного действия»);

– к отношениям по установлению, введению и взиманию НДС и акцизов в связи с перемещением товаров через таможенную границу таможенное законодательство применяется в части, не урегулированной законодательством о налогах и сборах (принцип «дополнительного действия»).

Эти принципы, с одной стороны, устанавливают четкие границы применения законодательства о налогах и сборах к НДС и акцизам, взимаемым таможенными органами, а с другой стороны – отражают приоритет источников налогового права при взимании данных налогов. Так, в таможенных правоотношениях применяются ставки НДС и акцизов, а также положения об освобождении от уплаты НДС и акцизов, установленные НК РФ с учетом кодов товаров по Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности, определяемых Правительством РФ.

Однако, там, где это необходимо, законодательство о налогах и сборах применительно к уплате налогов в связи с перемещением товаров через таможенную границу может содержать отсылочные нормы к таможенному законодательству{451} либо устанавливать особенности правового регулирования{452}.

В связи с образованием Таможенного союза России, Белоруссии и Казахстана таможенное законодательство, применяемое в России, состоит из двух уровней: национального и наднационального. Система таможенного законодательства может быть представлена в виде схемы (схема IX-3).

На наднациональном уровне основной нормативный правовой акт, регулирующий таможенные правоотношения и имеющий приоритет над другими актами, – Таможенный кодекс Таможенного союза (ТК ТС). Помимо ТК ТС, вопросы исчисления таможенных платежей, применения таможенных льгот, а также освобождений от таможенных платежей при применении различных таможенных процедур регулируются международными договорами, заключенными государствами – членами Таможенного союза{453}, а также Решениями Межгоссовета ЕврАзЭС – высшего органа Таможенного союза, и Евразийской экономической комиссии – исполнительного органа Таможенного союза{454}.

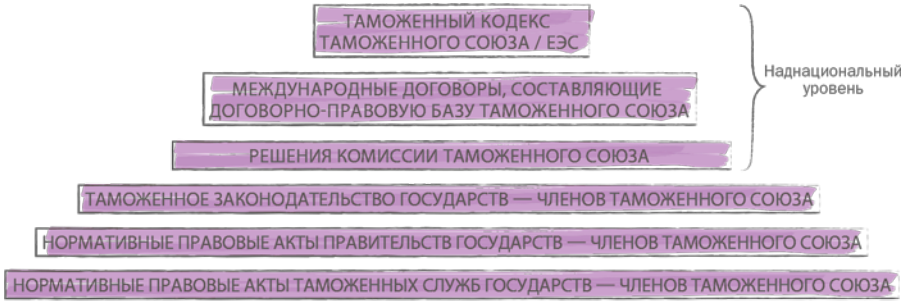

ТАМОЖЕННЫЙ КОДЕКС ТАМОЖЕННОГО СОЮЗА / ЕЭС
МЕЖДУНАРОДНЫЕ ДОГОВОРЫ, СОСТАВЛЯЮЩИЕ ДОГОВОРНО-ПРАВОВУЮ БАЗУ ТАМОЖЕННОГО СОЮЗА
РЕШЕНИЯ КОМИССИИ ТАМОЖЕННОГО СОЮЗА
Наднациональный уровень
ТАМОЖЕННОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО ГОСУДАРСТВ — ЧЛЕНОВ ТАМОЖЕННОГО СОЮЗА
НОРМАТИВНЫЕ ПРАВОВЫЕ АКТЫ ПРАВИТЕЛЬСТВ ГОСУДАРСТВ — ЧЛЕНОВ ТАМОЖЕННОГО СОЮЗА
НОРМАТИВНЫЕ ПРАВОВЫЕ АКТЫ ТАМОЖЕННЫХ СЛУЖБ ГОСУДАРСТВ — ЧЛЕНОВ ТАМОЖЕННОГО СОЮЗА

Схема IX-3
Система таможенного законодательства

На национальном уровне таможенные правоотношения регулируются Федеральным законом от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации»{455}, Законом РФ от 21 мая 1993 г. № 5003-I «О таможенном тарифе», издаваемыми на их основе указами Президента РФ, постановлениями и распоряжениями Правительства РФ, приказами и распоряжения Федеральной таможенной службы Российской Федерации (ФТС России){456} – федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области таможенного дела.

23.2. Система и структура таможенных органов

Функции взимания таможенных платежей, включая контроль правильности их исчисления и своевременности уплаты, а также принятие мер по их принудительному взысканию, возлагаются на таможенные органы. Они представляют собой органы исполнительной власти, наделенные соответствующими властными полномочиями.

В Российской Федерации таможенное регулирование относится к ве́дению Российской Федерации. В соответствии с конституционным принципом единства экономического пространства{457} на территории Российской Федерации не допускается установление таможенных границ, пошлин, сборов и каких-либо иных препятствий для свободного перемещения товаров, услуг и финансовых средств. В связи с этим таможенные органы образованы на федеральном уровне органов государственной власти. Соответственно, субъекты Российской Федерации и органы местного самоуправления не могут создавать таможенные органы и не могут вмешиваться в деятельность таможенных органов при реализации ими своих функций.

Таможенные органы Российской Федерации представляют собой единую централизованную пирамидальную систему, состоящую из следующих четырех уровней:

Схема IX-4

ФТС России – федеральный орган исполнительной власти, выполняющий функции выработки государственной политики и нормативного правового регулирования, контроля и надзора в области таможенного дела, а также функции агента валютного контроля и специальные функции борьбы с контрабандой, иными преступлениями и административными правонарушениями. ФТС России принимает решения о допуске лиц к ведению деятельности в качестве таможенных представителей, ведет Таможенный реестр объектов интеллектуальной собственности, принимает предварительные решения по классификации товаров и стране происхождения. Однако ФТС России не участвует в совершении таможенных операций и не взимает таможенные платежи. Руководство деятельностью ФТС России возложено на Правительство РФ.

В подчинении ФТС России находятся несколько РТУ, расположенных в соответствующих федеральных округах. Создание региональных таможенных управлений обусловлено масштабами страны и направлено на обеспечение эффективности управления таможнями и таможенными постами в соответствующем регионе. Кроме того, РТУ выполняют контрольно-аналитическую, правоохранную, правозащитную функции, а также отдельные полномочия ФТС России по принятию решений в области таможенного дела (например, предварительных решений о классификации товаров отдельных категорий).

Каждому РТУ подчиняется несколько таможен. Таможни не наделены полномочиями принятия таможенных деклараций, но выполняют отдельные таможенные операции, например, выдачу

разрешений на применение таможенных процедур, предусматривающих освобождение от уплаты таможенных пошлин и налогов, принятие обеспечения внесения таможенных платежей, возврат излишне уплаченных или взысканных таможенных пошлин и налогов. Таможни регистрируют лицензии на ввоз и вывоз товаров, принимают решения о включении в реестр владельцев складов временного хранения и таможенных складов, создании временных зон таможенного контроля и т. д. Кроме того, именно таможни в основном проводят таможенный контроль после выпуска товаров и в случае выявления случаев уплаты таможенных пошлин и налогов в неполном объеме принимают решения о принудительном взыскании недоимок и пени за несвоевременную уплату таможенных платежей.

Некоторые таможни непосредственно подчиняются ФТС России. В основном это связано с необходимостью их специализации по совершению таможенных операций с товарами отдельных категорий, таких как нефть, нефтепродукты и электроэнергия, алкогольная и спиртосодержащая продукция, подлежащая специальной маркировке и учету, транспортные средства, на которые таможенными органами выдаются паспорта транспортных средств, и др.

Таможни руководят деятельностью подчиненных им таможенных постов и являются по отношению к ним вышестоящими таможенными органами. Таможенные посты наделены полномочиями по принятию (регистрации) таможенных деклараций, проверке, предъявлению требований о представлении дополнительных документов и сведений и, в случае необходимости, по проведению таможенного досмотра перемещаемых товаров и транспортных средств, а также по отбору проб и образцов для проведения экспертиз. Таким образом, таможенные посты выполняют все основные таможенные операции, совершаемые при таможенном декларировании, в том числе принимают решения о выпуске товаров.

Таможенные посты размещаются как в пунктах пропуска через государственную границу, так и внутри страны. Места нахождения таможенных органов определяет ФТС России исходя из объема пассажиро– и товаропотоков, степени интенсивности развития внешнеэкономических связей субъектов РФ, уровня развития транспортных коридоров и транспортной инфраструктуры, потребностей участников внешнеэкономической деятельности и транспортных организаций.

23.3. Таможенная декларация

Основной документ, используемый для таможенных целей, – таможенная декларация (декларация на товары), в которой декларантом (импортером или экспортером) или таможенным представителем (брокером), действующим от имени и по поручению декларанта, заявляются сведения о перемещаемых товарах, влияющие на размер таможенных платежей, и исчисляются суммы таможенных платежей. С момента регистрации таможенным органом таможенная декларация становится документом, свидетельствующим о фактах, имеющих юридическое значение, в том числе с точки зрения возможности возникновения административной и уголовной ответственности за заявление недостоверных сведений, повлекшее неуплату или уплату не в полном объеме таможенных пошлин и налогов. Уплата таможенных платежей или обеспечение их уплаты в случаях, установленных таможенным законодательством, служит одним из условий выпуска товаров таможенными органами. Поэтому обычно таможенные платежи уплачиваются декларантом (таможенным представителем) до или вместе с подачей таможенной декларации.

Таможенная декларация может быть подана не только таможенному посту, в регионе деятельности которого зарегистрировано лицо, перемещающее товары через таможенную границу, но и любому другому таможенному посту, за исключением отдельных категорий товаров, которые могут декларироваться только в специализированных таможенных органах.

Если таможенная декларация подается импортером или экспортером не в пограничном таможенном посту, то в соответствии с правилами процедуры таможенного транзита, применяемыми при перемещении товаров от пограничного до внутреннего таможенного поста или наоборот, удаленность таможенного поста усложняет порядок выполнения таможенных формальностей. В связи с этим многие участники ВЭД, особенно крупные производители, проводящие регулярные экспортно-импортные поставки товаров, заинтересованы в размещении таможенных постов в своих помещениях. Переход на электронное таможенное декларирование и технологии удаленного выпуска товаров, когда товары физически находятся в регионе деятельности одного таможенного органа, а таможенная декларация может быть подана другому таможенному органу, постепенно снижает заинтересованность участников внешнеэкономической деятельности в максимально близком расположении таможенных постов к месту ведения ими своего бизнеса.

23.4. Полномочия таможенных органов по контролю и взиманию таможенных платежей

Для выполнения функций *взимания таможенных платежей таможенные органы наделены широкими властными полномочиями по проверке полноты исчисления и своевременности их уплаты, а также по их принудительному взысканию*. При проведении таможенного контроля таможенные органы руководствуются исключительно таможенным законодательством{458}. Таможенный контроль может быть проведен в течение трех лет после выпуска товаров таможенным органом.

При проведении таможенного контроля таможенные органы должны исходить из принципа выборочности и ограничиваться только теми формами таможенного контроля, которые достаточны для обеспечения соблюдения таможенного законодательства, контроль за исполнением которого возложен на таможенные органы.

> **«Это происшествие случилось именно тогда, когда Чичиков служил при таможне… Казалось, сама судьба определила ему быть таможенным чиновником. Подобной расторопности, проницательности и прозорливости было не только не видано, но даже не слыхано… он отыскивал в колесах, дышлах, лошадиных ушах и невесть в каких местах, куда бы никакому автору не пришло в мысль забраться и куда позволяется забираться только одним таможенным чиновникам… В непродолжительное время не было от него никакого житья контрабандистам».**
>
> ***(Н.В. Гоголь, «Мертвые души»)***

При принятии решения о проведении как плановой, так и внеплановой таможенной проверки конкретного участника внешнеэкономической деятельности таможенные органы не должны получать каких-либо разрешений, предписаний либо согласований на ее проведение у других государственных органов, включая органы прокуратуры. Согласование, получаемое у Генеральной прокуратуры, требуется только в случае проведения плановых проверок лиц, оказывающих услуги в сфере таможенного дела, т. е. таможенных представителей, таможенных перевозчиков, владельцев СВХ, таможенных складов, магазинов

беспошлинной торговли.

Таможенные проверки проводятся в форме камеральных и выездных проверок. В рамках проверок таможенные органы вправе запросить у декларантов и лиц, оказывающих услуги в сфере таможенного дела, коммерческие и бухгалтерские документы, иную информацию, не только относящиеся к перемещению товаров через таможенную границу, но и к их последующему использованию на таможенной территории Таможенного союза или за ее пределами. Документы, необходимые для проведения таможенного контроля, должны храниться декларантами в течение трех календарных лет после года, в течение которого товары утрачивают статус находящихся под таможенным контролем.

Для проведения таможенного контроля таможенные органы также вправе получать от российских налоговых и иных государственных органов необходимые сведения. Проверяющий таможенный орган вправе запрашивать у банков, располагающих документами и сведениями, касающимися деятельности контролируемых организаций (индивидуальных предпринимателей), по предмету проверки заверенные копии контрактов (договоров), паспортов сделок, ведомости банковского контроля, справки о подтверждающих документах, заверенные копии карточек с образцами подписей и оттисками печатей, а также выписки об операциях на счетах организаций (индивидуальных предпринимателей), в том числе содержащие банковскую тайну.

Правительством РФ заключено более 50 международных соглашений с правительствами стран о сотрудничестве и взаимной помощи в таможенных делах, в рамках которых ФТС России направляет международные запросы в адреса таможенных органов иностранных государств в целях получения документов и сведений, необходимых для таможенного контроля.

Таможенные органы вправе принудительно взыскать выявленную задолженность уплаты таможенных пошлин и налогов. Это полномочие действует в пределах трехлетнего срока, исчисляемого со дня утраты товарами статуса находящихся под таможенным контролем. До истечения указанного срока таможенные органы должны успеть выставить должнику Требование об уплате таможенных платежей, представляющее собой письменное извещение о не уплаченной должником в установленный срок сумме таможенных платежей, а также об обязанности ее уплатить. Направление такого требования должнику означает начало процедуры принудительного взыскания. Само принудительное взыскание может быть

проведено и после истечения трехлетнего срока.

Срок исполнения Требования об уплате таможенных платежей составляет не менее 10 рабочих дней и не более 20 календарных дней со дня получения требования. В случае исполнения требования в течение указанного срока, пени подлежат уплате только в том размере, который указан в требовании и рассчитан на день его выставления. С учетом сложившейся судебной практики добровольная уплата лицом таможенных платежей не может быть препятствием реализации права на оспаривание соответствующего решения таможенного органа. В случае обжалования такого решения в арбитражный суд и удовлетворения арбитражным судом требований лица уплаченные им денежные средства будут признаны излишне взысканными и подлежащими возврату. Кроме того, в этом случае лицо будет вправе обратиться в арбитражный суд о взыскании с таможенного органа процентов с излишне взысканных сумм. Они начисляются со дня добровольной уплаты по день возврата по ставке рефинансирования Банка России.

Если Требование об уплате таможенных платежей не будет исполнено лицом, таможенный орган вправе принудительно взыскать сумму недоимки и пени. В этом случае размер пени будет продолжать увеличиваться до дня полного погашения недоимки. В случае отказа арбитражным судом в удовлетворении требований лица с учетом процессуальных сроков рассмотрения заявления размер пени может существенно вырасти. Обжалование соответствующего решения таможенного органа, на основе которого выставлено требование, автоматически не влечет за собой приостановления его исполнения. Для этого лицо может обратиться с ходатайством о применении обеспечительных мер.

Принудительное взыскание может быть совершено следующими способами:

– обращение взыскания на обеспечение уплаты таможенных платежей (например, денежный залог, банковская гарантия), если такое обеспечение было внесено декларантом;

– обращение взыскания на неизрасходованные остатки авансовых платежей, излишне уплаченных или взысканных таможенных платежей;

– бесспорное списание денежных средств с банковских счетов лица;

– обращение взыскания по решению суда (арбитражного суда) на товары, которые не уплачены таможенные пошлины и налоги, если эти товары не приобрели статуса товаров Таможенного союза;

– обращение взыскания на иное имущество должника

направлением соответствующего постановления судебному приставу-исполнителю.

В случае недостаточности средств на банковском счете должника таможенный орган может принять решение о приостановлении операций по счету, а также наложить арест на имущество должника.

23.5. Право на обжалование решений, действий (бездействия) таможенных органов

Законодательством не установлена обязательная процедура ведомственного обжалования ненормативных правовых актов таможенных органов перед обращением в арбитражный суд. Решения, действия (бездействие) таможенных органов могут быть обжалованы лицом, интересы которых они затрагивают, как в вышестоящий таможенный орган, так и сразу в арбитражный суд по выбору лица. Такие акты могут быть обжалованы в течение трех месяцев со дня получения лицом соответствующего решения таможенного органа, нарушающего его права, свободы и законные интересы, создающего препятствия к их реализации или незаконно возлагающего на него какую-либо обязанность. В случае пропуска срока лицо вправе обратиться в таможенный орган с мотивированным заявлением о возврате излишне уплаченных или взысканных таможенных платежей в течение трех лет со дня их излишней уплаты или взыскания. Если таможенный орган откажет в возврате, такой отказ может быть обжалован в арбитражный суд. Требование плательщика о возврате таможенных платежей должно быть рассмотрено судом по существу, независимо от того, оспаривалось или нет в судебном порядке решение таможенного органа, влияющее на исчисление таможенных платежей, в частности, решение о классификации товаров или на решение о корректировке таможенной стоимости.

Глава 24
Государственные внебюджетные фонды

В настоящее время российский законодатель отказался от легального определения государственного внебюджетного фонда, ограничившись закреплением в БК РФ исчерпывающего перечня фондов. В ранее действовавшей редакции ст. 6 Бюджетного кодекса Российской Федерации содержалось понятие государственного внебюджетного фонда, под которым понималась «форма образования и расходования денежных средств вне федерального бюджета и бюджетов субъектов Федерации». Финансово-правовая доктрина несколько расширяет это определение. Государственный внебюджетный фонд – **форма образования и расходования публичного фонда денежных средств, образуемый в рамках бюджетной системы Российской Федерации, организационно обособленный от федерального бюджета, бюджетов субъектов Федерации и местных бюджетов, управляемый специально созданными государством юридическими лицами и предназначенный для реализации конституционных прав граждан на пенсионное обеспечение, социальное страхование, социальное обеспечение по болезни, по инвалидности, в случае потери кормильца, рождения и воспитания детей, охрану здоровья и медицинскую помощь**{459}.

В Российской Федерации к государственным внебюджетным фондам относятся Пенсионный фонд Российской Федерации (ПФР), Фонд социального страхования Российской Федерации (ФСС РФ), Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС), территориальные фонды обязательного медицинского страхования.

Необходимо отметить, что в научной и практической литературе понятие «государственный внебюджетный фонд» используется в двух значениях: как публичный денежный фонд, т. е. объект соответствующих бюджетных правоотношений и как субъект, имеющий правовой статус, порядок создания, деятельности и ликвидации.

Государственные внебюджетные фонды официально не входят ни в систему федеральных органов исполнительной власти, определяемую указами Президента РФ, ни в систему органов исполнительной власти субъектов Федерации. Однако, будучи ими официально, фонды исполняют функции государственного управления и наделены для этого широким

кругом властно-имущественных полномочий[460].

Изменение полномочий государственных внебюджетных фондов в сфере налоговых отношений прошло несколько этапов реформирования.

До 1 января 2001 г. органы этих фондов контролировали исчисление и уплату взносов во внебюджетные государственные фонды, имевших налоговую природу, но с 1 января 2001 г. в связи с введением единого социального налога (ЕСН) они утратили эти полномочия. ЕСН объединил взносы в государственные внебюджетные фонды, что привело к существенной рационализации налоговых правоотношений. Вместо нескольких контролирующих органов государственных внебюджетных фондов, которые проверяли схожие по налоговой базе платежи, в настоящее время налогоплательщик проверяется по ЕСН исключительно налоговыми органами. Передача в налоговые органы контроля платежей в государственные внебюджетные фонды (в составе ЕСН) ликвидировала дублирование проверок налогоплательщиков, ввели единообразие процедур налогового контроля и ответственности, что, безусловно, следует рассматривать как положительную тенденцию реформирования российской налоговой системы. Таким образом, до 1 января 2010 г. в налоговой сфере государственные внебюджетные фонды рассматривались как субъекты, участники налоговых правоотношений.

В связи с введением с 1 января 2010 г. Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования»[461] установлен новый элементный состав и порядок взимания обязательных страховых платежей вместо единого социального налога. Введен и новый порядок регулирования отношений, возникающих при исполнении и обеспечении исполнения обязанности уплаты страховых взносов, в ходе привлечения контроля и привлечения плательщика к ответственности. Эта задача решена законодателем в Федеральном законе о страховых взносах, который содержит наиболее общие правила, без отсылки к нормам законодательства о налогах и сборах[462].

Закон наделил ПФР и ФСС РФ контрольными и властными полномочиями, близкими и похожими на полномочия налоговых органов, а именно:

– учет страхователей;

– взыскание недоимок, пеней и штрафов за нарушение порядка и сроков уплаты обязательных страховых платежей;

– изменение срока уплаты обязательных страховых платежей;

– зачет или возврат сумм излишне уплаченных платежей, пеней и штрафов;

– контроль за соблюдением законодательно установленного порядка уплаты обязательных страховых взносов, проведение проверок страхователей;

– привлечение к ответственности страхователей за нарушение порядка уплаты страховых взносов.

Фонды вправе принимать решения о привлечении к ответственности за нарушения законодательства о страховых взносах, о возврате (зачете) излишне уплаченных сумм, о непринятии к зачету сумм выплаченных пособий, а также письма, рекомендации и другие методические документы разъяснительного содержания. ПФР и ФСС предоставлены также полномочия по предоставлению разъяснений о применении норм законодательства о порядке уплаты страховых взносов{463}, аналогичные полномочиям финансовых органов по толкованию норм налогового законодательства.

Контроль за уплатой страховых взносов ведут ПФР и ФСС РФ, а также их территориальные органы. Каждому из названных фондов предоставлен контроль за взносами определенного вида:

– Пенсионному фонду РФ и его органам – за взносами на обязательное пенсионное страхование и взносами на обязательное медицинское страхование;

– Фонду социального страхования РФ и его территориальным подразделениям – за взносами по нетрудоспособности и материнству. Органы ФСС РФ также контролируют уплату страховых взносов от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Однако регулирование отношений, связанных с исполнением обязанности уплаты обязательных страховых взносов, контролю и привлечению к ответственности, в ряде случаев не обладает нужной определенностью, что порождает проблемы в применении соответствующих норм. Во многом положения Федерального закона о страховых взносах «повторяют» нормы Налогового кодекса РФ, особенно в части регулирования процедур принудительного взыскания платежей, контрольных процедур и порядка привлечения к ответственности, что, скорее всего, приведет к распространению сложившейся практики применения налоговых норм для соответствующих норм Федерального закона о страховых взносах.

Необходимо особо отметить существовавшие и действующие полномочия органов ФСС РФ по обязательному социальному

страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, взимаемых на основании Закона РФ от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний». Эти платежи также имеют все признаки налога, указанные в ст. 8 НК РФ. В соответствии с этим законом РФ органы ФСС РФ реализуют ряд полномочий в отношении плательщиков этих взносов (страхователей):

– регистрацию в органах ФСС РФ работодателей как страхователей (ст. 6 закона);

– установление страхователям в порядке, определяемом Правительством РФ, надбавок и скидок к страховому тарифу (ст. 18 закона);

– сбор страховых взносов (ст. 18 закона);

– контроль деятельности страхователя и применение мер ответственности за неуплату страховых взносов (ст. 18, 19 закона);

– бесспорное взыскание с организаций задолженности по страховым взносам и пеней (ст. 19 закона).

Эти полномочия по своей правовой природе относятся к полномочиям по налоговому контролю. На примере организации контроля за исчислением и уплатой страховых взносов в государственные внебюджетные фонды видна проблема распыления функции налогового контроля по государственным органам, помимо налоговых. Такое распыление основано на нечетком законодательном определении правовой природы страховых взносов и их формальном невключении в перечень налогов и сборов. В результате создается ситуация, когда организовать контроль за исчислением и уплатой таких платежей можно несколькими способами.

Конституционный Суд РФ в Постановлении от 21 марта 1997 г. № 5-П отметил, что единство налоговой системы обеспечивается единой системой федеральных налоговых органов. Конституционный принцип единства налоговой политики ориентирует на проведение налогового контроля одним государственным органом. Исключения их этого правила должны быть обоснованы существенной спецификой отношений по налоговому контролю в соответствующей сфере (например, таможенный контроль). В связи с этим представляется нецелесообразным наделять органы государственных внебюджетных фондов полномочиями по налоговому контролю, так как это приводит к снижению эффективности контроля и дублированию контрольных мероприятий.

Таким образом, сокращение полномочий государственных внебюджетных фондов в налоговой сфере следует рассматривать в качестве перспективного направления совершенствования российского законодательства. За органами государственных внебюджетных фондов необходимо сохранить бюджетные права и обязанности, а в сфере налоговых правоотношений ограничить их полномочия изменением сроков уплаты страховых взносов.

Глава 25
Участие правоохранительных органов в налоговых отношениях

25.1. Роль правоохранительных органов в налоговой системе

Одна из целей, стоящих перед правоохранительными органами{464} – обеспечение экономической безопасности страны в области налогообложения. Соответственно, на эти органы возлагается решение следующих задач:

– выявление, предупреждение и пресечение налоговых преступлений и правонарушений;

– обеспечение безопасности сотрудников налоговых органов;

– выявление, предупреждение и пресечение нарушений в налоговых органах.

Вопрос о создании специализированного органа для борьбы с налоговыми преступлениями в разных странах решается по-разному.

Можно выделить четыре подхода, сложившихся в мировой практике.

Наиболее жесткий подход – *создание единого военизированного органа*, объединяющего функции всех органов финансового контроля. Италия – единственная страна, реализовавшая этот принцип: налоговая полиция в этой стране представляет собой специализированное подразделение финансовой гвардии Италии, а налоговой службы как отдельного органа не существует.

Другой встречающийся подход – *создание налоговой службы и налоговой полиции* в качестве независимых органов. При этом налоговая полиция ведет оперативно-розыскную деятельность и расследования налоговых преступлений. Так, в Швеции в 1993 г. создана финансовая полиция, в Российской Федерации в это же время получила независимость от налоговых органов Федеральная служба налоговой полиции. Следует отметить, что в 2003 г. Россия отказалась от налоговой полиции, передав функции этой федеральной службы Министерству внутренних дел РФ.

Третий подход – создание в составе *налоговых органов специальных подразделений для борьбы* с налоговыми преступлениями. Пример реализации такого подхода мы видим в

США, Японии, Швейцарии, Германии. В этих странах подразделения, обладающие правом расследовать налоговые преступления и проводить необходимые оперативно-розыскные мероприятия, входят в состав налоговых органов, обладая большей или меньшей самостоятельностью. Так, в США Служба внутренних доходов (IRS) включает Управление криминалистических расследований (CI), на которое возложены задачи ведения оперативной работы, криминалистических исследований, информационно-аналитического обеспечения деятельности налоговых органов{465}.

В ряде стран, в том числе и в России, специализированный правоохранительный орган – «налоговая полиция» отсутствует, а соответствующие меры по борьбе с налоговой преступностью проводятся правоохранительными органами общей компетенции (полицией, прокуратурой).

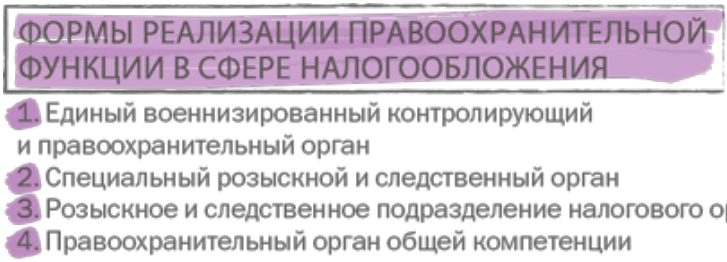

ФОРМЫ РЕАЛИЗАЦИИ ПРАВООХРАНИТЕЛЬНОЙ ФУНКЦИИ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ
1. Единый военнизированный контролирующий и правоохранительный орган
2. Специальный розыскной и следственный орган
3. Розыскное и следственное подразделение налогового органа
4. Правоохранительный орган общей компетенции

Схема IX-5

Формы реализации правоохранительной функции в сфере налогообложения

В России правоохранительные органы, задействованные в налоговых делах, – это полиция (в части оперативно-розыскных мероприятий, а также физической защиты налоговых органов) и Следственный комитет Российской Федерации, территориальные подразделения которого проводят предварительное следствие по налоговым делам.

> Участие правоохранительных органов в налоговых отношениях ограничено.

Участие правоохранительных органов в налоговых отношениях ограничено. Они не собирают налогов, не ведут учета налогоплательщиков, не контролируют правильности исчисления и полноты уплаты налогов. Их основная задача – выявление нарушений налогового законодательства, имеющих признаки преступления, т. е. обладающих повышенной общественной опасностью.

25.2. Соотношение контрольных полномочий правоохранительных и налоговых органов

Для понимания правового регулирования участия правоохранительных органов в налоговых отношениях нужно исходить из особой роли, которую им отводит в этой области действующее законодательство.

Модель, заложенная в действующей редакции Налогового кодекса РФ, базируется на том, что налоговый контроль, выявление налоговых нарушений – это функции налоговых органов.

Правоохранительные органы налогового контроля не ведут. Они подключаются, когда, с точки зрения налоговых органов, есть основания полагать, что выявлено не административное нарушение, а налоговое преступление. Тогда правоохранительные органы реализуют свои полномочия, руководствуясь уже не налоговым, а иным законодательством (об оперативно-розыскной деятельности, о полиции, а также уголовным и уголовно-процессуальным законодательством).

Тем не менее в ходе общей правоохранительной деятельности могут быть обнаружены признаки нарушений налогового законодательства. Оставить такую информацию без внимания правоохранительные органы не могут, но и проводить налоговую проверку самостоятельно не полномочны, это не их функция.

В этом случае информация должна быть передана налоговым органам для «вынесения решения»[{466}].

Эта норма никак не препятствует налоговому органу провести до вынесения решения свою проверку, используя полученные материалы как повод. Но буквальное содержание нормы может толковаться и так, что правоохранительные органы должны провести некое подобие налоговой проверки, передав материал, полностью готовый для принятия решения. Полномочия правоохранительных органов по использованию различных способов получения информации значительно более широкие, чем полномочия налоговых органов, и в принципе позволяют это сделать.

Но подзаконные нормативные акты предписывают органам внутренних дел передавать в налоговые органы информацию и документы, а не готовый акт проверки. Более того, налоговый орган должен уведомить о дальнейшем назначении проверки или об отказе в нем[{467}].

> Правоохранительные органы налоговых проверок не проводят.

Таким образом, сами правоохранительные органы налоговых проверок, как правило, не проводят. «Самостоятельные проверки полиции утратили смысл в связи с особым порядком возбуждения дел о налоговых преступлениях»{468}. Следует подчеркнуть, что в основе ограничения права на проверку лежит разделение функций органов государственной власти. Такое ограничение не препятствует, а, напротив, способствует взаимодействию налоговых и правоохранительных органов на основе четкого разделения компетенции, а не соперничества и конкуренции. Сейчас же в законодательстве, как показано выше, этот принцип закреплен недостаточно последовательно.

Закон разрешает налоговым органам привлекать правоохранительные органы к участию в своих налоговых проверках{469}. Это нужно либо для физической защиты сотрудников налогового органа при проведении проверки, либо для использования наряду с налоговой проверкой и в дополнение к ней специальных приемов и способов, в частности, оперативно-розыскной деятельности, разрешенных правоохранительным органам{470}.

Сотрудники правоохранительного органа, включенные в состав проверяющих, не дублируют действия сотрудников налогового органа. Они реализуют полномочия, предоставленные им Законом о полиции и об оперативно-розыскной деятельности (см. ниже). Обычные мероприятия налогового контроля, регламентируемые НК РФ (истребование документов, осмотры помещений, допросы налогоплательщиков), проводятся при такой совместной проверке сотрудниками налогового органа{471}.

25.3. Особенности правоохранительной деятельности в налоговой сфере

В рамках своей компетенции правоохранительные органы:

– обеспечивают, когда это необходимо, физическую защиту налоговых органов и их должностных лиц, проводящих мероприятия налогового контроля;

– ведут оперативно-розыскную деятельность либо во взаимодействии с налоговыми органами для поддержки мер налогового контроля, либо независимо от них – в рамках доследственных мероприятий или по поручению следователя по возбужденному уголовному делу;

– расследуют налоговые преступления.

Физическая защита возлагается на органы министерства внутренних дел – полицию. Они могут задействовать тот арсенал

мер, который предусмотрен законом о полиции[472], в частности, применять физическую силу, специальные средства и огнестрельное оружие.

На практике редко возникает необходимость силой обеспечивать доступ налоговому органу на территорию налогоплательщика либо охранять инспекторов в ходе проверки, хотя такие случаи, разумеется, не исключены. Сотрудники МВД могут сопровождать выход на проверку не столько для преодоления силового сопротивления, сколько для оказания морального воздействия на налогоплательщика, сотрудников организации-налогоплательщика. Также их действия эффективны для создания препятствий к уничтожению документов. Например, если здание блокировано сотрудниками полиции, вынос документов для их сокрытия или уничтожения становится невозможен.

Оперативно-розыскная деятельность. Особый вид правоохранительной деятельности – оперативно-розыскную деятельность – вправе вести органы внутренних дел (полиция), органы федеральной службы безопасности и ряд других.

Повторим, что налоговый контроль и оперативно-розыскная деятельность относятся к принципиально разным функциям государственной власти, подменять один другого они не должны.

При проведении оперативной работы по обнаружению и пресечению преступлений, розыску лиц, подозреваемых в совершении налоговых преступлений, правоохранительные органы руководствуются Федеральным законом от 12 августа 1995 г. № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности»[473].

Закон содержит закрытый перечень оперативных мероприятий. Важно помнить, что они могут проводиться как гласно, так и негласно, без ведома проверяемого лица и при помощи особых технических средств. В этом состоит их принципиальное отличие от некоторых схожих с ними приемов и способов налогового контроля. Кроме того, круг оперативных мероприятий существенно шире, чем набор приемов и способов налогового контроля. Приведем весь перечень:

1. Опрос.
2. Наведение справок.
3. Сбор образцов для сравнительного исследования.
4. Проверочная закупка.
5. Исследование предметов и документов.
6. Наблюдение.
7. Отождествление личности.
8. Обследование помещений, зданий, сооружений, участков

местности и транспортных средств.

9. Контроль почтовых отправлений, телеграфных и иных сообщений.

10. Прослушивание телефонных переговоров.

11. Снятие информации с технических каналов связи.

12. Оперативное внедрение.

13. Контролируемая поставка.

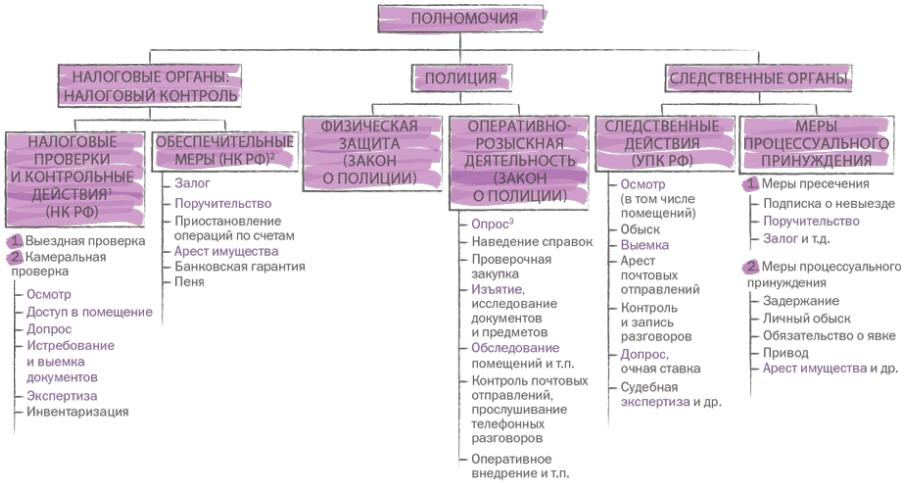
14. Оперативный эксперимент{474}.

Следует обратить внимание, что в приведенном списке п. 5 подразумевается право истребовать и изымать документы, ведь для «исследования предметов и документов» нужна возможность их получения и изъятия. Полномочия по изъятию документов и предметов детально регламентированы в норме закона, закрепляющей права органов, осуществляющих оперативно-розыскную деятельность{475}.

В налоговых проверках сотрудники органов внутренних дел, привлеченные к проверке, могут реализовать это полномочие, и в этом случае оно как бы конкурирует с аналогичным полномочием ведущих проверку налоговых инспекторов. Изыматься могут не только документы, но и предметы – а такими предметами зачастую бывают носители информации: жесткие диски или системные блоки компьютеров, серверы и т. д.

Когда есть основания полагать, что документы могут быть уничтожены, такие документы изымаются. Если документы у налогоплательщика изъяты налоговым органом в процедуре выемки (ст. 94 НК РФ), то проверка ведется на территории налогового органа. Если документы (либо предметы – носители информации и документов в электронной форме) изъяты в рамках оперативно-розыскной деятельности, проверка будет происходить в помещении соответствующего правоохранительного органа.

При проведении оперативных мероприятий основная цель, стоящая перед правоохранительным органом, – собрать оперативную информацию для возбуждения и/или расследования уголовного дела, установить круг лиц, причастных к предполагаемому преступлению, для чего широко используются такие мероприятия, как опросы и снятие информации с различных каналов связи. У налогового органа задача несколько иная – проверить, преимущественно по документам, правильно ли посчитан налог.



[1] Как правило, контрольные действия (осмотр, допрос и тд.) совершаются при проведении проверки, но возможны исключения.
[2] Обеспечительные меры по НК РФ не имеют процессуального характера, в отличие от мер процессуального принуждения, предусмотренных УПК РФ. Задача налоговых обеспечительных мер — добиться взыскания недоимки, задача уголовно-процессуальных мер — выявление виновных лиц и защита невиновных от незаконного и необоснованного обвинения.
[3] В отличие от допроса, опрос не предполагает ответственности за дачу ложных показаний.

Однако по своему воздействию на налогоплательщика названные меры обладают определенным сходством. Они включены в эту сравнительную таблицу, что подчеркивает как их сходство, так и различие между ними.

Цветом выделены конкурирующие полномочия налоговых и правоохранительных органов.

Схема IX-6
Распределение полномочий правоохранительных и налоговых органов

Поскольку большая часть мероприятий такого рода нуждается в скрытом, негласном проведении, правоохранительный орган может выступать не только под собственным, но и под условным наименованием. Его сотрудники в целях конспирации могут использовать документы других федеральных органов, зашифровывающие их личности и принадлежность организаций, подразделений, помещений и транспортных средств к этому государственному органу. Зашифровываться может и личность граждан, оказывающих содействие правоохранительным органам на конфиденциальной основе. Налоговый же орган подобными полномочиями не располагает, налогоплательщик вправе знать о ведущейся у него проверке.

Следственная деятельность. Выявленные преступления квалифицируются по нормам уголовного закона. Налоговые составы преступлений предусмотрены ст. 198–199.2 УК РФ. При проведении предварительного следствия по делам о налоговых преступлениях правоохранительные органы реализуют полномочия, предоставленные им уголовно-процессуальным законодательством.

Часть 2 ст. 151 УПК РФ определяет подследственность налоговых составов. Предварительное следствие по ним проводится следователями Следственного комитета Российской Федерации.

Действующим УПК РФ закреплено важное правило, ограничивающее право следственных органов самостоятельно возбуждать дела по налоговым составам: «Поводом для возбуждения уголовного дела о преступлениях, предусмотренных статьями 198–199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации, служат только те материалы, которые направлены налоговыми органами в соответствии с законодательством о налогах и сборах для решения вопроса о возбуждении уголовного дела»{476}.

Смысл процитированного правила состоит в том, чтобы возбуждению уголовного дела предшествовало мотивированное суждение специалистов – сотрудников налогового органа о наличии нарушения законодательства. Сначала налоговая проверка, затем решение налогового органа и только после этого, если есть основания, – уголовное преследование.

Наряду с этим названное правило дополняет нормы законодательства, побуждающие налогоплательщика уплатить недоимку в бюджет. Государство заинтересовано в первую очередь в том, чтобы добиться полной уплаты налога, а наказание плательщика, тем более уголовное, связанное с прекращением его хозяйственной деятельности, не может быть самоцелью. Поэтому материалы налоговой проверки не направляются для возбуждения уголовного дела, если недоимка погашена в течение двух месяцев с момента истечения срока исполнения требования об уплате налога на основании решения налогового органа{477}.

Опыт многих лет, в том числе опыт деятельности в 1993–2003 гг. налоговой полиции, показал, что сотрудникам правоохранительных органов, пусть даже специализированных, не всегда удается сочетать специальные познания в области правоохранительной работы с глубоким знанием налогового законодательства, тем более доктрины налогового права и судебной практики. Складывались ситуации, когда налогоплательщик, не совершавший нарушения с точки зрения компетентных налоговых органов или суда (арбитражного или общей юрисдикции), подвергался уголовному преследованию{478}.

Кроме того, в отсутствие правила правоохранительные органы, обязанные автоматически отработать любое сообщение{479} о признаках налогового преступления, невольно задействовались как инструмент в конкурентной борьбе. Ведь даже доследственная (до возбуждения уголовного дела) проверка полученных сообщений требует применения арсенала специальных мер, весьма чувствительных для заподозренного или огульно оговоренного налогоплательщика.

Это положение, направленное на защиту налогоплательщиков от избыточно жесткого контроля, с момента

его принятия в 2011 г. служит предметом дискуссии и с высокой степенью вероятности может быть отменено. По мнению сторонников отмены ограничения, оно – одна из «основных причин низкой эффективности раскрытия налоговых преступлений, в связи с чем существенно затруднено использование в уголовном процессе имеющихся результатов оперативно-разыскных{480} мероприятий, проводимых органами внутренних дел Российской Федерации в рамках борьбы с налоговой преступностью»{481}.

Следственные органы вправе совершать любые следственные действия, предусмотренные уголовно-процессуальным законодательством, но исключительно при наличии уголовного дела, возбужденного по факту налогового преступления. В частности, сотрудники правоохранительных органов, ведущие предварительное следствие по налоговым делам, вправе проводить выемку документов, проводить обыск и осмотр, назначать экспертизу, допрашивать лиц в качестве свидетелей, подозреваемых и обвиняемых и т. д.

При проведении следственных действий в порядке, определяемом уголовно-процессуальным законодательством, сотрудники, проводящие следствие, вправе применять меры процессуального принуждения к лицам, обвиняемым в совершении преступлений, а в исключительных случаях и к подозреваемым в совершении таких преступлений.

Уголовно-процессуальные меры принуждения включают меры пресечения (подписка о невыезде, поручительство, домашний арест, заключение под стражу{482}, залог) и ряд иных мер, из которых в налоговых делах чаще всего применяется арест имущества. Арест имущества может представлять собой «арест счета»: он налагается на безналичные деньги на банковских счетах, а также на ценные бумаги, учитываемые на счетах по учету ценных бумаг.

Контрольные тесты

Выберите правильный или наиболее полный ответ{483}.

К главе 21

1. Наиболее распространенными способами взимания налогов вплоть до Нового времени были:

а) взимание налога через специализированные государственные учреждения и органы местного самоуправления;

б) взимание налога через органы местного самоуправления и через систему откупов;

в) взимание налога через специализированные государственные учреждения и через систему откупов.

2. Откуп – это:

а) предоставление права взимания налога частным лицам с уплатой ими твердой суммы государству;

б) предоставление права взимания налога частным лицам как вознаграждение за добросовестную государственную службу;

в) способ уплаты налога, при котором налог уплачивался в натуральном виде.

3. Прообразом ФНС России можно считать Камер-коллегию, которая была образована:

а) в середине XVI в.;

б) в конце XIX в.;

в) в начале XVIII в.

4. Наиболее полно права и обязанности налоговых органов регламентированы:

а) Федеральным законом «О налоговых органах Российской Федерации»;

б) Налоговым кодексом Российской Федерации;

в) Постановлением Правительства Российской Федерации № 506 от 30 сентября 2004 г.

5. Одна из главных целей подробной регламентации деятельности налоговых органов состоит в:

а) восполнении пробелов в системе подготовки и обучения кадров для налоговых органов;

б) защите налогоплательщиков от произвольного применения норм законодательства должностными лицами налоговых органов;

в) создании сложной системы регулирования, позволяющей максимально увеличить собираемость налогов.

6. Единство системы налоговых органов означает, что:

а) создание других государственных органов с функцией контроля за уплатой налогов не допускается;

б) налоговые органы должны выполнять свои обязанности в отношениях единообразно по отношению ко всем налогоплательщикам;

в) каждый налогоплательщик стоит на учете лишь в одном налоговом органе.

7. Налогоплательщики подлежат постановке на учет:

а) лишь в одной налоговой инспекции, по месту своего нахождения;

б) в тех налоговых инспекциях, где они должны быть ввиду

установленных законом оснований;

в) лишь в одной налоговой инспекции, по месту своего нахождения или по месту нахождения имущества – по своему выбору.

8. Постановка на учет проводится на основании сведений:

а) самостоятельно представленных налогоплательщиком;

б) самостоятельно представленных налогоплательщиком и имеющихся в распоряжении налогового органа;

в) самостоятельно представленных налогоплательщиком, иными лицами, на которых законом возложены соответствующие обязанности, и сведений, имеющихся в распоряжении налогового органа.

9. Камеральные и выездные налоговые проверки представляют собой форму:

а) предварительного и текущего налогового контроля;

б) текущего и последующего налогового контроля;

в) предварительного и последующего налогового контроля.

10. Налоговая проверка может проводиться в отношении:

а) налогоплательщиков, налоговых агентов, а также лиц, находящихся с ними в договорных отношениях;

б) налогоплательщиков и налоговых агентов;

в) только налогоплательщиков.

11. Наличие в документах сведений, составляющих коммерческую тайну:

а) не освобождает от обязанности представить документы для налоговой проверки;

б) освобождает от обязанности представить документы для налоговой проверки;

в) позволяет налогоплательщику при представлении документов налоговому органу ограничиться извлечениями из документов.

12. В рамках камеральной налоговой проверки налоговый орган:

а) вправе истребовать любые документы, необходимые для проверки;

б) вправе истребовать лишь документы, прямо поименованные в Налоговом кодексе РФ;

в) вправе истребовать дополнительные документы в случаях, прямо установленных Налоговым кодексом РФ.

13. В рамках выездной налоговой проверки:

а) не могут проверяться налоговые периоды, уже проверенные в рамках камеральной налоговой проверки;

б) не могут делаться выводы о нарушениях налогового законодательства, если такие выводы не были сделаны по

результатам камеральных налоговых проверок;

в) могут проверяться и делаться выводы о нарушениях налогового законодательства, независимо от проведенных камеральных налоговых проверок и их результатов.

14. Предмет (цель) выездной налоговой проверки – это:

а) проверка правильности исчисления и своевременности уплаты налогов;

б) обнаружение и взыскание недоимки по налогам;

в) обнаружение недоимки по налогам, взыскание недоимки, пени, штрафов.

15. По общему правилу, выездная налоговая проверка может охватывать период:

а) не охваченный ранее проведенными выездными налоговыми проверками;

б) ограниченный тремя годами, предшествующими году начала проверки;

в) любой период, если у налогового органа есть информация о допущенных налогоплательщиком нарушениях налогового законодательства.

16. Исключением из общего правила однократности выездных налоговых проверок составляют:

а) повторные налоговые проверки;

б) повторные налоговые проверки и проверки, назначаемые в связи с реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика;

в) повторные налоговые проверки и налоговые проверки уточненных налоговых деклараций.

17. Необеспечение налогоплательщику возможности участвовать в рассмотрении материалов проверки и его возражений – это:

а) существенное нарушение процедуры принятия решения по результатам налоговой проверки, которое влечет отмену решения налогового органа;

б) существенное нарушение процедуры принятия решения по результатам налоговой проверки, которое не влечет отмены решения налогового органа;

в) несущественное нарушение процедуры принятия решения по результатам налоговой проверки, которое не влечет отмены решения налогового органа.

18. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами выполняется:

а) территориальными налоговыми органами;

б) управлениями ФНС России по субъектам Федерации;

в) ФНС России.

19. Установленная НК РФ очередность при обращении

взыскания на имущество налогоплательщика направлена на:

а) скорейшее взыскание недоимки;

б) сохранение налогоплательщику возможности продолжать предпринимательскую деятельность;

в) взыскание недоимки за счет наиболее ликвидного имущества.

20. Международными договорами предусматриваются следующие формы обмена информацией между налоговыми органами:

а) по запросу и автоматический;

б) автоматический и произвольный;

в) по запросу, автоматический и произвольный.

21. Под произвольным обменом информацией в рамках международного взаимодействия налоговых органов понимается:

а) предоставление информации налоговым органом одного государства по запросу налогового органа другого государства без предварительного уведомления о таком запросе;

б) предоставление произвольного объема информации налоговым органом одного государства по запросу налогового органа другого государства;

в) предоставление информации налоговым органом одного государства налоговому органу другого государства без запроса, по собственной инициативе передающей стороны.

22. Законодательством предусмотрена ответственность налогового органа в следующих формах:

а) возмещение убытков, причиненных налогоплательщику;

б) административная ответственность и возмещение убытков, причиненных налогоплательщику;

в) административная ответственность, уголовная ответственность и возмещение убытков, причиненных налогоплательщику.

К главе 22

23. Финансовые органы в Российской Федерации:

а) объединены в централизованную систему;

б) подчинены налоговым органам;

в) создаются на федеральном, региональном и местном уровне независимо один от другого.

24. Минфин России или его аналоги в других странах:

а) всегда обладает полномочиями по налоговому контролю, даже если созданы специализированные налоговые органы;

б) никогда не ведет налоговый контроль, для этого

существуют налоговые органы;

в) может обладать такими полномочиями, если не созданы специализированные налоговые органы.

25. Минфин России – это:

а) орган налогового контроля;

б) орган исполнительной власти, разрабатывающий бюджетную и налоговую политику;

в) орган исполнительной власти, ведущий кассовое исполнение федерального бюджета.

26. Федеральное казначейство обеспечивает:

а) кассовое исполнение бюджетов;

б) кассовое исполнение бюджетов и взыскание недоимок по налогам;

в) кассовое исполнение бюджетов и возврат переплат по налогам.

27. Сетью подчиненных территориальных органов обладают:

а) Минфин России и ФНС России;

б) ФНС России и Федеральное казначейство;

в) Федеральное казначейство и Минфин России.

28. Кассовое исполнение региональных бюджетов могут обеспечивать:

а) только Федеральное казначейство;

б) только региональные финансовые органы;

в) Федеральное казначейство и/или региональные финансовые органы.

29. Минфин России:

а) вправе издавать нормативные правовые акты по вопросам налогообложения;

б) не вправе издавать нормативные правовые акты по вопросам налогообложения;

в) вправе издавать нормативные правовые акты по вопросам налогообложения в случаях, предусмотренных международными договорами.

30. По согласованию с Минфином России ФНС России устанавливает:

а) порядок заполнения налоговых деклараций;

б) перечень офшорных зон, в которых не применяются налоговые льготы;

в) формы и форматы различных обязательных сообщений (заявлений, уведомлений и др.).

31. Разъяснениями Минфина России обязаны руководствоваться:

а) любые граждане и организации;

б) налоговые органы;

в) только лица, обратившиеся с запросом и которым адресованы разъяснения.

32. Следование разъяснениям Минфина России:

а) при определенных условиях исключает вину налогоплательщика;

б) влечет солидарную ответственность Минфина России и налогоплательщика;

в) оценивается наряду с другими обстоятельствами дела.

33. Основные направления налоговой политики – это:

а) нормативный договор;

б) нормативный акт;

в) информация о планах исполнительной власти по изменению налоговой системы.

33. Министр финансов может своей властью:

а) отсрочить уплату налога;

б) отсрочить уплату налога в федеральный бюджет в исключительных случаях;

в) предоставить инвестиционный налоговый кредит стратегическому инвестору.

К главе 23

34. Отличие процедуры судебного обжалования решений таможенных органов от процедуры обжалования решений налоговых органов состоит в том, что:

а) установлена различная судебная подведомственность;

б) не существует обязательного досудебного обжалования в административном порядке;

в) установлены различные формы судебной защиты.

35. Понятие «таможенные платежи» включает:

а) таможенные пошлины и таможенные сборы;

б) таможенные пошлины, таможенные сборы, НДС, акцизы;

в) таможенные пошлины, таможенные сборы, НДС, акцизы, штрафы и пени.

36. К таможенным платежам налоговое законодательство применяется:

а) если порядок исчисления и уплаты платежей не урегулирован таможенным законодательством;

б) если таможенное законодательство отсылает к соответствующим положениям НК РФ;

в) если в НК РФ содержится указание на регулирование таможенных платежей.

37. К полномочиям Правительства РФ по регулированию НДС

и акцизов, уплачиваемых при перемещении товаров через таможенную границу РФ, относится:

а) установление ставок налогов;

б) установление ставок налогов, а также освобождений от уплаты налогов;

в) определение кодов товаров согласно ТН ВЭД ТС для применения ставок налогов и освобождения от их уплаты.

38. На наднациональном уровне (уровне Таможенного союза) могут регулироваться следующие вопросы, связанные с взиманием таможенными органами налогов:

а) порядок принудительного взыскания недоимки по таможенным платежам;

б) условия применения таможенных процедур, предусматривающих полное или частичное освобождение от уплаты таможенных пошлин и налогов;

в) установление ставок НДС и акцизов.

39. К полномочиям субъектов Федерации:

а) регулирование таможенных отношений не относится;

б) относится создание таможенных постов на территории соответствующего субъекта Федерации;

в) относится создание таможенных постов на территории соответствующего субъекта Федерации и введение заградительных таможенных пошлин.

40. К полномочиям таможен относится:

а) принятие таможенных деклараций;

б) возврат излишне уплаченных или излишне взысканных таможенных платежей;

в) принятие предварительных решений по классификации товаров и стране происхождения.

41. Таможенному органу требуется согласование Генеральной прокуратуры РФ для проведения проверок:

а) таможенных представителей;

б) всех участников внешнеэкономической деятельности;

в) выездных проверок профессиональных участников внешнеэкономической деятельности.

42. Таможенные пошлины и налоги должны быть уплачены:

а) не позднее 20-го числа месяца, следующего за налоговым периодом;

б) не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом;

в) при подаче таможенной декларации – до выпуска товаров таможенным органом.

43. В течение какого срока таможенные органы вправе принудительно взыскивать неуплаченные таможенные пошлины и

налоги?

а) один год с даты регистрации таможенной декларации;

б) если требование об уплате таможенных платежей выставлено в течение трех лет со дня выпуска товаров таможенным органом;

в) в течение трех лет после года, в течение которого товары утратили статус находящихся под таможенным контролем.

К главе 24

44. В Бюджетном кодексе РФ:

а) дается определение понятия «государственный внебюджетный фонд»;

б) дается определение понятия «фонд»;

в) содержится исчерпывающий перечень государственных внебюджетных фондов.

45. Какие из перечисленных признаков присущи государственным внебюджетным фондам?

а) фонд денежных средств, образуемый вне федерального бюджета и бюджетов субъектов Федерации, предназначенный для реализации конституционных прав граждан на социальное обеспечение;

б) используется для финансирования непредвиденных, чрезвычайных расходов;

в) на средства фонда не может быть обращено взыскание по обязательствам Российской Федерации.

46. Каков организационно-правовой статус органов управления государственными внебюджетными фондами?

а) государственное финансовое учреждение;

б) особый орган государственной власти;

в) государственная корпорация.

47. В правоотношении по обязательному пенсионному страхованию Пенсионный фонд РФ выступает в качестве:

а) кредитного учреждения;

б) страхователя;

в) страховщика;

г) выгодоприобретателя.

48. Кому принадлежат полномочия по представлению разъяснений о применении норм законодательства о порядке уплаты страховых взносов на социальное страхование, аналогичные полномочиям финансовых органов по толкованию норм налогового законодательства?

а) Министерству труда и социальной защиты РФ;

б) Фонду социального страхования РФ;

в) ФНС России.

49. Контроль за уплатой страховых взносов на обязательное медицинское страхование проводит:

а) Министерство здравоохранения РФ;

б) Пенсионный фонд РФ;

в) территориальные фонды обязательного медицинского страхования.

50. Решения о привлечении к ответственности за нарушения законодательства о страховых взносах принимает:

а) ФНС России;

б) Пенсионный Фонд РФ и Фонд социального страхования РФ;

в) федеральный Фонд обязательного медицинского страхования.

К главе 25

51. Налоговые преступления выявляют и расследуют:

а) органы налоговой полиции;

б) органы МВД России и Следственного комитета РФ;

в) налоговые органы.

52. Налоговая полиция в Российской Федерации:

а) структурное подразделение ФНС России;

б) независимый специализированный государственный орган;

в) ликвидирована с передачей функций МВД России.

53. Созданы ли в других государствах органы, аналогичные налоговой полиции?

а) созданы в ряде стран;

б) созданы только в России;

в) созданы во всех странах.

54. Правоохранительная деятельность в налоговой сфере – это:

а) налоговая проверка;

б) выявление и расследование налоговых преступлений;

в) рассмотрение жалоб налогоплательщиков на нарушение их прав.

55. По какому принципу правоохранительные органы участвуют в налоговом контроле:

а) дублируют контрольную деятельность налоговых органов для противодействия коррупции;

б) расследуют преступления, выявленные налоговыми органами в ходе проверок;

в) дают предписания налоговым органам о назначении проверок при наличии признаков уклонения от уплаты налогов.

56. Уголовные дела по налоговым составам возбуждаются:

а) на основе материалов, переданных налоговыми органами;

б) на основе материалов, полученных оперативным путем;

в) на основе материалов, полученных оперативным путем или полученных от налоговых органов.

57. Могут ли правоохранительные органы проводить оперативно-розыскные мероприятия в отношении налогоплательщиков:

а) могут;

б) не могут;

в) могут при наличии возбужденного уголовного дела.

58. Проведение налоговых проверок правоохранительными органами:

а) входит в число их основных функций;

б) не исключено, однако не имеет практического смысла;

в) не допускается.

59. Вправе ли правоохранительные органы в России расследовать уголовные дела по налоговым преступлениям в полном объеме с передачей дела в суд?

а) вправе;

б) не вправе;

в) вправе проводить только дознание.

60. Какими полномочиями по применению штрафных санкций обладают правоохранительные органы?

а) вправе применять санкции за нарушения налогового законодательства;

б) вправе налагать административные штрафы за препятствование в реализации прав этих органов;

в) не могут самостоятельно применять никаких санкций.

61. Вправе ли правоохранительные органы арестовывать денежные средства налогоплательщиков на счетах в банках?

а) вправе;

б) не вправе;

в) вправе, но только по ходатайству налоговых органов.

62. Применяется ли заключение под стражу в качестве меры пресечения по налоговым делам?

а) применяется в исключительных случаях;

б) не применяется;

в) применяется в случае, если действиями лица причинен крупный ущерб.

Список рекомендованной литературы

К главе 21

1. Витрянский В.В., Герасименко С.А. Налоговые органы, налогоплательщик и Гражданский кодекс. – М.: МЦФЭР, 1995.

2. Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир / Пер. с нем. – М.: Прогресс, 1992.

3. Исаев А.А. Очерк теории и политики налогов. – М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2004.

4. Комарова Т.Л. Органы налоговой службы в механизме российского государства. Учеб. пособие. – СПб.: Изд-во Юридического Института (Санкт-Петербург), 2000. – 148 с.

5. Костенко М.Ю. Налоговая тайна: Научно-практическое пособие. – М., БЕК, 2003. – 160 с.

6. Организация прямого обложения в Московском государстве со времен смуты до эпохи преобразований. Исследование А. Лаппо-Данилевского. – СПб., 1890.

7. Право и финансовый контроль / Н.М. Казанцев и др.; Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ. – М.: Эксмо, 2009.

8. Тютин Д.В. Налоговый контроль, ответственность и защита прав налогоплательщиков: – М.: Контракт, 2014. – 216 с.

9. Щекин Д.М. Налоговое право государств – участников СНГ (общая часть): Учеб. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2008.

К главе 22

1. Белов В.А., Прошунин М.М. Финансово-правовые институты зарубежных стран: Учеб. пособие. – М.: РИОР, ИНФРА-М, 2012.

2. Овчарова Е.В. Финансовый контроль в Российской Федерации: Учеб. пособие. – М.: Зерцало-М, 2013.

3. Финансовое право: Учебник / Под ред. Е.Ю. Грачевой, Г.П. Толстопятенко. – М.: ТК Велби, Проспект, 2008.

К главе 23

1. Бельтюкова А.А., Гинзбург Ю.В., Емельянов А.С. и др. Научно-практический комментарий к Таможенному кодексу Таможенного союза ЕврАзЭС (постатейный) / Под ред. А.Н. Козырина // СПС «КонсультантПлюс», 2013.

2. Таможенное право: Учебник / Моск. Университет МВД

России; Рос. прав. акад. МЮ РФ / Под ред. М.М. Рассолова, Н.Д. Эриашвили. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2007.

3. Халипов С.В. Таможенное право: Учебник. – М.: Юрайт-Издат, 2007.

4. Чермянинов Д.В. Таможенное право: Учебник для бакалавров / Отв. ред. Д.Н. Бахрах. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2013.

К главе 24

1. Крутышев А.В. Правовое регулирование деятельности бюджетных и внебюджетных фондов // Журнал российского права. 1998. № 8.

2. Ногина О.А. Государственные внебюджетные фонды в составе бюджетной системы России: Дис…. д-ра юрид. наук. – СПб., 2013.

3. Ногина О.А. О правовом институте государственных внебюджетных фондов // Правоведение. 2002. № 5. С. 58.

4. Седова М.Л. Государственные внебюджетные фонды и бюджетное законодательство Российской Федерации // Финансы и кредит. 2007. № 14.

5. Соловьев А.К. Государственные внебюджетные фонды: Учеб. пособие. – М.: Изд-во РАГС, 2009.

К главе 25

1. Александров И.В. Расследование налоговых преступлений: Учеб. пособие для магистров. – М.: Юрайт, 2014. – 368 с.

2. Александров И.В. Уклонение от уплаты налогов: основы криминалистической характеристики. – СПб.: «Юридический центр-Пресс», 2011. – 232 с.

3. Гуценко К.Ф. Правоохранительные органы: Учебник. – М.: КНОРУС, 2014. – 405 с.

4. Кучеров И.И. Налоговые преступления. Теория и практика расследования: Монография. – М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2010. – 286 с.

5. Овчарова Е.В. Финансовый контроль в Российской Федерации: Учеб. пособие. – М.: Зерцало-М, 2013. – 224 с.

6. Оперативно-розыскная деятельность: Учебник / Под ред. И.А. Климова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – 383 с.

7. Соловьев И.Н. Налоговые преступления. Специфика выявления и расследования. – М.: Проспект, 2014. – 220 с.

8. Соловьев И.Н. Преступные налоговые схемы и их выявление. Учеб. пособие. – М.: Проспект, 2013. – 232 с.

Раздел X. Защита прав налогоплательщиков

Глава 26
Способы защиты прав налогоплательщиков

Предоставление налогоплательщикам гарантий защиты их прав – необходимое условие демократичной налоговой системы. Налогообложение серьезно ограничивает право собственности, закрепленное ст. 35 Конституции РФ, а любое ограничение конституционных прав допустимо лишь в той мере, в какой это необходимо для защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства (ст. 55 Конституции РФ).

Конституция РФ гарантирует как государственную защиту прав и свобод человека, так и право каждого – защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом (ст. 45 Конституции РФ).

В широком смысле под защитой прав налогоплательщиков следует понимать все политические, социально-экономические, правовые и организационные гарантии{484}, осуществляемые в рамках налоговой системы государства и вне ее и призванные обеспечить соразмерность ограничения прав конкретного налогоплательщика и интересов общества в целом.

Это и широкое общественное обсуждение налоговой стратегии, и деятельность профессиональных и иных объединений, лоббирующих налоговые инициативы налогоплательщиков, издание специализированных средств массовой информации, таких как журнал «Налоговед», для привлечения внимания к наиболее острым проблемам, налогово-правовая специализация судов, наличие соответствующих дисциплин в учебных программах юридических и экономических вузов, многое другое.

В узком смысле под защитой прав налогоплательщиков обычно понимается обращение в те или иные государственные органы для рассмотрения законности и обоснованности действий (бездействия) налоговых органов по отношению к конкретному налогоплательщику.

Основной способ защиты прав налогоплательщиков – обращение в налоговые или судебные органы для обжалования решений налоговых инспекций и действий должностных лиц, нарушающих права и законные интересы участников налоговых отношений.

Право на обжалование актов налоговых органов входит в

состав основных прав налогоплательщиков (подп. 12 п. 1 ст. 21 НК РФ): налогоплательщики имеют право обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов, иных уполномоченных органов и действия (бездействие) их должностных лиц.

Существо права обжалования решений и действий налоговых органов и их должностных лиц состоит не столько в возможности налогоплательщиков реализовать предусмотренные законом процедуры направления жалобы, сколько в обязанности соответствующего органа или суда оперативно и беспрепятственно рассмотреть жалобу и вынести законное и обоснованное решение.

26.1. Защита прав налогоплательщиков в административном порядке

Административный порядок защиты прав налогоплательщиков возник раньше судебного и долгое время был единственно возможным.

Право подавать «челобитные» на действия сборщиков податей появилось в древности. Естественно, что процедурные аспекты этого действия не были развиты.

Нормативное закрепление административного порядка защиты прав налогоплательщиков в России впервые появилось в середине XIX в. Характерной особенностью периода зарождения института служило то, что соответствующие положения содержались в нормативных правовых актах об отдельных налогах. Общего правового акта, посвященного защите прав налогоплательщиков, тогда не было. Это и понятно: ни общество, ни законодатель в то время еще не сформировали отношение к защите прав налогоплательщиков как отдельную комплексную задачу.

Однако уже тогда начали складываться правовые подходы, которые и сейчас лежат в основе административного порядка защиты прав налогоплательщиков. Регулировались сроки подачи жалобы, полномочия рассматривающих жалобу органов, участие заявителя жалобы в процессе ее рассмотрения, порядок извещения, условия отсрочки или рассрочки платежа и др.

Административный способ защиты прав налогоплательщика состоит в разрешении возникших разногласий в рамках системы налоговых органов без передачи спора в суд.

Административный способ защиты прав налогоплательщика состоит в разрешении возникших

разногласий в рамках системы налоговых органов без передачи спора в суд.

Несмотря на то что судебный порядок рассмотрения жалоб налогоплательщиков рассматривается многими как наиболее эффективный и демократичный (большая степень независимости при принятии решений, состязательность в отстаивании позиций сторон и т. д.), административный порядок рассмотрения налоговых жалоб не только не утратил актуальности, но и постоянно развивается.

Само существование судебного порядка рассмотрения споров с налоговыми органами было бы под угрозой при отсутствии административного: суды просто захлебнулись бы в потоке налоговых споров, т. е. утратили бы возможность рассматривать дела тщательно, детально, основательно, благодаря чему судебное рассмотрение и оценивается как наиболее развитый способ разрешения споров.

Эта неблагоприятная перспектива остро обнаружилась в нашей стране в конце первого десятилетия текущего века. Неверие в то, что вышестоящие налоговые органы способны объективно рассматривать жалобу и отсутствие законодательно закрепленного обязательного досудебного порядка рассмотрения жалоб приводило к тому, что основной поток жалоб, как по сложным, так и по мелочным спорам, направлялся непосредственно в суды. В результате, например, нагрузка на одного судью налогового состава порой превышала 700 дел в год, что не могло обеспечить качественного судебного разбирательства.

Таким образом, административный и судебный способы рассмотрения жалоб налогоплательщиков составляют систему, которая может надежно функционировать только в том случае, если должное законодательное и политическое внимание будут уделяться обеим ее частям.

К основным преимуществам административного способа разрешения разногласий с налоговыми органами следуют отнести:

– *Простоту процедуры*, позволяющую налогоплательщикам самостоятельно защитить свои права в несложных, очевидных ситуациях, не прибегая к услугам дорогостоящих юристов и консультантов;

– *Быстроту рассмотрения* жалобы. Если судебные процедуры иногда затягиваются и на годы, то рассмотрение жалобы в вышестоящем налоговом органе завершается в сроки, установленные законом;

– *Экономичность процедуры.* Подача административной жалобы, как правило, не сопровождается оплатой госпошлины и иными затратами, присущими судебному разбирательству.

Следует обратить внимание на то, что нижестоящий орган исполнительной власти не может оспорить решение вышестоящего органа исполнительной власти, принятое им по результатам рассмотрения жалобы на акт нижестоящего органа исполнительной власти. Это один из факторов и простоты, и быстроты, и экономичности административного способа разрешения разногласий.

Главный недостаток административного способа защиты прав налогоплательщиков – сомнение в беспристрастности. Но для того, чтобы повысить объективную (функциональную) беспристрастность, добиться рассмотрения жалоб на действительно независимых началах даже и органом, входящим в единую систему с нарушителем, теорией и практикой разработаны различные модели пересмотра решений налоговых органов и система требований к процедурам и документам, которые используются при обжаловании.

Модели административного способа защиты прав

В зависимости от критериев оценки выделяют разные модели административного способа защиты прав налогоплательщиков.

По обязательности для налогоплательщиков

Обязательная стадия обжалования. Закон может устанавливать, что независимо от воли лица, чьи права нарушены, судебному обжалованию должно предшествовать обжалование в административном порядке. Несоблюдение обязательного досудебного порядка влечет невозможность обжалования соответствующего акта (действий, бездействия) в суде.

В большинстве стран предусмотрено обязательное досудебное обжалование актов налоговых органов (либо любых актов, либо актов определенного вида (по НДС, в области прямого налогообложения)).

НК РФ устанавливает, что решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения{485} может быть обжаловано в судебном порядке только после

обжалования такого решения в вышестоящем налоговом органе (п. 2 ст. 138 НК РФ).

Иные акты налоговых органов (вынесенные не по результатам налоговой проверки) до 2014 г. могли обжаловаться в альтернативном порядке: подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключала права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд (п. 1 ст. 138 НК РФ). Однако и в отношении всех остальных актов налоговых органов с 1 января 2014 г. было установлено обязательное досудебное обжалование. {486}

В ряде стран административное обжалование актов налоговых органов может быть инициативным (добровольным). Налогоплательщик может пренебречь подачей административной жалобы, обратившись напрямую в суд. Такая система успешно действует и не приводит к перегрузке судов только в тех случаях, где большинство налогоплательщиков доверяет системе налоговых органов и использует досудебное обжалование перед обращением в суд (Норвегия, Швеция, Эстония, Индия, Италия).

По взаимосвязанности различных порядков обжалования

Последовательный подход («сначала это, потом то») предполагает, что последующий порядок обжалования (судебный) применяется в том случае, если пройден административный путь.

Альтернативный подход («либо-либо») предусматривает, что налогоплательщик должен выбрать один из существующих способов обжалования: либо административный, либо судебный.

Этот вариант исключает возможность одновременного принятия противоположных решений.

Следует обратить внимание на следующие нюансы:

– Если налогоплательщик подал административную жалобу, а затем обратился в суд, то производство в административном порядке должно прекращаться (приоритет судебной подведомственности перед административной). Альтернативный вариант – отказ от судебной защиты в случае подачи административной жалобы – недопустим, поскольку судебная защита, как правило, гарантирована на конституционном уровне.

– Если производство в административном порядке завершено принятием решения, не устраивающего налогоплательщика, то невозможно преодолеть его обращением в суд. Налогоплательщик реализовал предоставленное ему право выбора способа защиты своих прав, поэтому нет нарушения его конституционного права на обращение в суд.

Параллельный подход («и то, и это») допускает одновременное обжалование и в административном, и в судебном порядке.

Такой подход ранее был реализован для обжалования решений налоговых органов, не связанных с результатами налоговых проверок: подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключала права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд (ч. 1 ст. 138 НК РФ в редакции, действовавшей до 1 января 2014 г.).

Понятно, что при этом подходе также возникает задача установить приоритет вынесенных решений, если они оказались различны. Если при альтернативном подходе приоритет отдается первому состоявшемуся решению, то при параллельном приоритет остается за решением суда. Суд должен рассмотреть дело и принять решение даже и в том случае, если до момента завершения судебной процедуры уже состоялось решение в рамках административного производства. В этом и состоит суть различий этих подходов.

По месту органа, полномочного рассмотреть жалобу в системе государственного управления

Внутреннее рассмотрение жалобы предусматривает, что соответствующими полномочиями может быть наделен орган, вынесший оспариваемое решение.

Один из возможных вариантов состоит в том, что решение заместителя руководителя налогового органа вправе пересмотреть руководитель этого органа.

Другой вариант: в налоговом органе могут создаваться специальные структуры для рассмотрения споров с налогоплательщиками, имеющие двойное подчинение. Такие отделы могут формироваться вышестоящим налоговым органом (контролеры, прикомандированные к налоговой инспекции руководителем вышестоящего налогового органа) и подчиняться непосредственному руководителю только по узкому кругу вопросов, не связанных с деятельностью по рассмотрению жалоб.

НК РФ не предусматривает внутреннего рассмотрения жалоб. Но установлена возможность налогоплательщика обратиться в контролирующий налоговый орган с возражениями по существу акта проверки, составленного проверяющими, которые рассматриваются руководителем налогового органа либо его заместителем.

Вручение налогоплательщику акта проверки еще не означает принятия какого-либо решения в его адрес: акт проверки вручается от имени группы назначенных руководителем

налогового органа проверяющих и ими же и подписывается. Акт проверки не признается актом органа управления, в котором решаются вопросы прав, обязанностей и ответственности налогоплательщика и который выносится от имени налогового органа за подписью его руководителя (заместителя руководителя). В акте проверки лишь фиксируются установленные проверкой факты и делаются выводы о наличии или отсутствии недоимок, а также предлагаются меры, которые, по мнению проверяющих, руководитель налогового органа либо его заместитель должны применить к налогоплательщику, и основания для применения этих мер.

Налогоплательщик может возражать по поводу содержания и выводов акта проверки, т. е. направить руководителю инспекции документы, пояснения, обоснования своей позиции.

Рассмотрение возражений проводит руководитель инспекции или его заместитель в присутствии налогоплательщика и/или его представителей. По результатам рассмотрения принимается решение, которое и подлежит дальнейшему обжалованию.

Таким образом, внутреннее рассмотрение жалобы нецелесообразно, поскольку руководящий состав налогового органа и так вовлекается в процесс урегулирования спорных отношений на этапе, предшествующем вынесению решения налогового органа.

Рассмотрение жалобы по иерархии. В большинстве случаев спор рассматривается налоговым органом, вышестоящим по отношению к тому, чье решение обжалуется.

Поскольку система налоговых органов может состоять из нескольких уровней, подача жалобы может предусматривать инстанционность: последовательную передачу полномочий по рассмотрению жалобы от нижестоящей инстанции к вышестоящей.

При этом возможны варианты обязательности последующих (2-й, 3-й) инстанций для обращения в суд: может быть достаточно обжалования в вышестоящем налоговом органе, а может быть необходимо перед обращением в суд пройти всю административную иерархию в системе налоговых органов.

НК РФ устанавливает «мягкий» вариант: решение налогового органа может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе (п. 2 ст. 138). То есть достаточно однократного обжалования. Кодекс не предусматривает, что налогоплательщик получает возможность обратиться в суд только после завершения процесса обжалования в ФНС России.

Рассмотрение жалобы вне налогового ведомства. В этом

случае спор рассматривается специализированными административно-юрисдикционными органами, не входящими в систему налоговых органов. В некоторых странах они создаются специально для того, чтобы повысить объективность досудебной стадии и снизить нагрузку на суды.

Классический пример – опыт США, где в 1924 г. был создан Совет налоговых апелляций – административный орган для разрешения налоговых споров, преобразованный позже в Налоговый суд США.

ФНС России подведомственна Минфину России, которое вправе в порядке ведомственного контроля как по своей инициативе, так и по обращениям заинтересованных лиц, в частности налогоплательщиков, отменить противоречащие федеральному законодательству решения ФНС России, если иной порядок их отмены не установлен федеральным законом{487}.

По процедуре обжалования

Выделяют общий, упрощенный и специальный порядок обжалования.

Упрощенный порядок обжалования применяется в некоторых странах для разрешения споров о незначительных суммах доначислений и штрафов. Жалоба может рассматриваться усеченным составом должностных лиц, без заслушивания сторон.

Специальный порядок, напротив, может быть направлен на более строгое соблюдение прав налогоплательщиков. В пример можно привести установленную НК РФ процедуру апелляционного обжалования не вступивших в силу решений налоговых органов о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Смысл этот процедуры – дать налогоплательщику возможность оперативно отреагировать на принятое в отношении него решение и обеспечить неприкосновенность своих активов (оградить от взыскания доначисленных сумм налогов, пеней и штрафов) до завершения рассмотрения спора в вышестоящем налоговом органе. Налоговый орган, чье решение обжаловано в апелляционном порядке, не может начать процедуру взыскания доначисленных им налогов, пени и штрафов, прежде чем состоится решение вышестоящего налогового органа (конечно, если вышестоящий орган отклонит апелляционную жалобу).

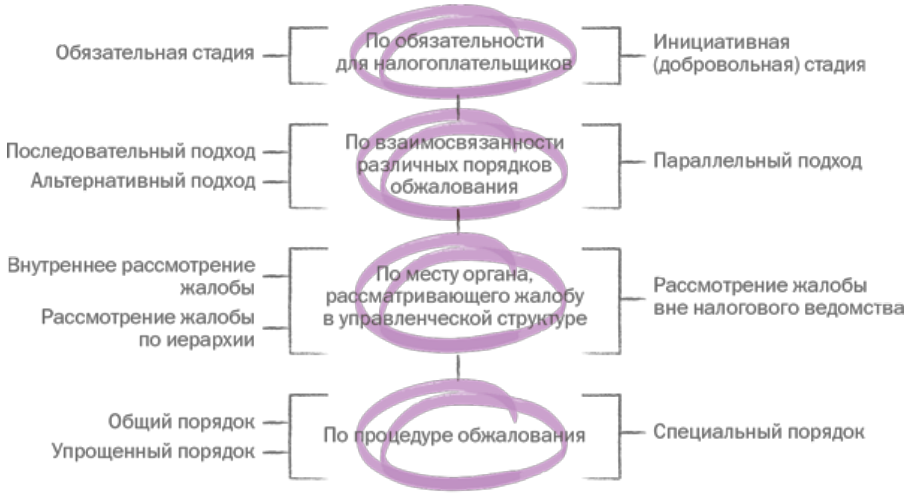


Схема X-1

Модели административного способа защиты прав налогоплательщиков

Процедурные особенности апелляционного обжалования состоят прежде всего в коротком сроке подачи жалобы: она должна быть подана до истечения срока, установленного законом для вступления в силу принятых решений (один месяц). Жалоба хотя и адресована вышестоящему налоговому органу, но подается через канцелярию налоговой инспекции, чье решение обжалуется. Этим гарантируется информированность инспекции о том, что ее решение обжаловано, и она не может приступить к его исполнению.

Решение налогового органа вступает в силу после того, как вышестоящий налоговый орган примет свое решение по жалобе.

Требования к жалобе налогоплательщика

Законодательство, регулирующее административный порядок рассмотрения налоговых споров, должно устанавливать требования к самой жалобе и к процедуре ее подачи и рассмотрения.

Можно выделить следующие основные *требования к жалобе налогоплательщика*:

– жалоба подается в письменной форме;

– жалоба должна быть адресована органу, уполномоченному ее рассмотреть;

– жалоба подается лицом, чьи права нарушены (подписывается им или от его имени другим лицом, действующим по доверенности);

– в жалобе должен быть указан обжалуемый акт и должно

содержаться требование об отмене или изменении этого акта;

– жалоба должна быть документально обоснованной.

Требования к форме и содержанию жалобы в вышестоящий налоговый орган предусмотрены ст. 139.2 НК РФ.

Однако процедура подачи и рассмотрения жалобы регулируется гораздо детальнее. В перечень условий подачи и рассмотрения жалобы входят следующие.

Сроки подачи жалобы. В целях стабильности и определенности действия актов государственного управления законодатель ограничивает сроки, по истечении которых акт не может быть пересмотрен. В разных странах подходы к установлению сроков могут кардинально различаются: от 8–15 дней (Словения, Польша, Болгария, Израиль, Аргентина) до пяти лет (Финляндия).

НК РФ устанавливает различные сроки рассмотрения жалобы в зависимости от предмета обжалования.

Для подачи апелляционной жалобы на не вступившие в силу решения налоговых органов о привлечении либо об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения существует месячный срок со дня их получения налогоплательщиком (срок для вступления решения в силу). Вступившие в силу решения о привлечении к ответственности, принятые по результатам налоговых проверок, могут быть обжалованы в течение одного года со дня их принятия. Для обжалования иных актов налоговых органов, действий (бездействия) его должностных лиц установлен также годичный срок, исчисляемый со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав (п. 2 ст. 139 НК РФ).

Способ подачи жалобы. Теоретически жалоба может подаваться непосредственно в вышестоящий налоговый орган или через налоговый орган, принявший оспариваемое решение. Второй вариант более рационален: налоговый орган получает предупреждение, что жалоба подана и он не может исполнять обжалованное решение; экономится время на запрос материалов дела и их пересылку вышестоящему органу (все материалы дела вместе с жалобой направляются адресату (п. 1 ст. 139; п. 1 ст. 139.1 НК РФ).

Порядок рассмотрения жалобы. Жалоба может рассматриваться в присутствии налогоплательщика или без него (заочное рассмотрение). Последний вариант принят в законодательстве РФ. Этот выбор объясняется стремлением налоговых органов избежать чрезмерной нагрузки и превращения в квазисудебную инстанцию. Представляется, что это не самый

лучший выбор. Следовало бы сохранить налогоплательщикам возможность по заявлению принимать участие в рассмотрении хотя бы наиболее важных споров.

Пределы полномочий по пересмотру. Если бы вышестоящие налоговые органы при рассмотрении жалоб налогоплательщиков имели право увеличить сумму доначислений и штрафов, это было бы причиной многочисленных отказов от реализации права на обжалование: многие налогоплательщики не захотели бы подвергаться угрозе получить более серьезные взыскания в результате своих же действий по обжалованию. Поэтому законодатель исключает возможность ухудшения положения лица, подавшего жалобу.

Сроки рассмотрения жалобы – важный элемент процедуры, гарантирующий стабильность и предсказуемость правового положения налогоплательщика.

Решение по жалобе (апелляционной жалобе) на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенное в порядке, предусмотренном ст. 101 НК РФ, принимается вышестоящим налоговым органом в течение одного месяца со дня получения жалобы (апелляционной жалобы). Срок может быть продлен руководителем (заместителем руководителя) налогового органа для получения от нижестоящих налоговых органов документов (информации), необходимых для рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы), или при представлении лицом, подавшим жалобу (апелляционную жалобу), дополнительных документов, но не более чем на один месяц.

Решение по жалобам на иные решения, а также на действия (бездействие) нижестоящих налоговых органов принимается вышестоящим налоговым органом в течение 15 дней со дня получения таких жалоб. Срок может быть продлен руководителем (заместителем руководителя) налогового органа для получения от нижестоящих налоговых органов документов (информации), необходимых для рассмотрения жалобы, или при представлении лицом, подавшим жалобу, дополнительных документов, но не более чем на 15 дней (п. 6 ст. 140 НК РФ).

В других странах этот срок может составлять от 15 дней (Аргентина) до пяти лет (Финляндия).

Ограничение доводов и доказательств. Поскольку вышестоящий налоговый орган рассматривает законность и обоснованность обжалуемого решения, он должен оценивать те фактические обстоятельства и правовые основания, которые

легли в основу решения и в отношении которых налогоплательщик мог высказать свою позицию. При рассмотрении жалоб недопустимо использовать доказательства и доводы, не фигурировавшие при принятии решения, как бы ни велико было желание поддержать позицию нижестоящего налогового органа{488}.

Извещения. Заинтересованные лица должны быть в установленной форме извещены о процедуре рассмотрения жалобы и о ее результатах.

Решение руководителя (заместителя руководителя) вышестоящего налогового органа о продлении срока рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) вручается или направляется лицу, подавшему жалобу (апелляционную жалобу), в течение трех дней со дня его принятия.

Решение вышестоящего налогового органа по результатам рассмотрения жалобы (апелляционной жалобы) вручается или направляется лицу, подавшему жалобу (апелляционную жалобу), в течение трех дней со дня его принятия (п. 6 ст. 140 НК РФ).

Порядок вступления в силу. Решение, принятое по жалобе налогоплательщика, вступает в силу в установленном законом порядке.

НК РФ устанавливает, что такие решения вступают в силу немедленно, т. е. в день их принятия. Не всегда налогоплательщик может своевременно узнать об этом, поскольку даже извещение о принятии решения может направляться ему позже, не говоря уже о возможных злоупотреблениях с датированием решения.

Возможность приостановления обжалуемого решения. По общему правилу подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (если речь не идет о подаче апелляционной жалобы) не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или совершения обжалуемого действия.

Но по заявлению лица, подавшего жалобу, исполнение обжалуемого акта или совершение обжалуемого действия может быть приостановлено по решению вышестоящего налогового органа при наличии достаточных оснований полагать, что такой акт или действие не соответствует законодательству РФ (п. 5 ст. 138 НК РФ).

26.2. Защита прав налогоплательщиков в судебном порядке

В Постановлении от 17 декабря 1996 г. № 20-П Конституционный Суд РФ указал, что «налогоплательщику…

гарантируется вытекающее из ст. 46 Конституции РФ право на судебное обжалование решений и действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц». Поскольку право на судебное рассмотрение спора налогоплательщика с налоговым органом предусмотрено актом высшей юридической силы, оно не может быть ограничено законодательством. «Административный порядок обжалования, таким образом, может существовать только как альтернативный или же в качестве досудебной стадии разрешения спора»{489}.

> Налогоплательщику гарантируется право на судебное обжалование решений и действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц.

Право налогоплательщиков на судебное обжалование актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц установлено также ст. 137–138 НК РФ.

Кодекс не конкретизирует порядок рассмотрения подобных исков. Он содержит лишь отсылочную норму, поэтому судопроизводство по этой категории дел ведется в соответствии с положениями гражданского и арбитражного процессуального законодательства.

В ряде стран, например в США и ФРГ, действуют специальные налоговые (финансовые) суды, которым подведомственны споры в сфере налогообложения. В Канаде также традиционно действует специализированный орган для рассмотрения налоговых споров: в 1983 г. в составе судебной системы образован Налоговый суд, ранее такие споры были подведомственны палате налогового контроля{490}.

Налоговые суды могут создаваться и для рассмотрения только определенной категории споров. Так, в Великобритании судопроизводство по спорам, возникающим в связи с налогом на добавленную стоимость, ведет независимый трибунал. Решения трибунала могут быть обжалованы в Высшем суде{491}.

Создание таких судов вызвано спецификой дел, связанных с налогообложением. Их рассмотрение часто требует знания различных отраслей права (гражданского, трудового и т. д.), основ бухгалтерского учета и экономики. Налоговые споры, несмотря на все их особенности, не редкость в России. Разногласия с налоговыми органами возникают в деятельности почти каждого налогоплательщика, поэтому назначение специальных судей для разрешения налоговых споров имеет большое значение для объективного и квалифицированного разрешения таких споров.

В арбитражных судах Российской Федерации в соответствии с

Указом Президента РФ от 21 июля 1995 г. № 746 «О первоочередных мерах по совершенствованию налоговой системы Российской Федерации» предусматривалось создание коллегии по рассмотрению споров в сфере налогообложения. Указ не был исполнен. Но в арбитражных судах созданы административные коллегии, в рамках которых организованы специальные налоговые составы судей. Эта форма специализации позволяла достичь достаточно эффективного (как по скорости судопроизводства, так и по содержательному признаку) рассмотрения налоговых споров.

Преимущества судебного способа разрешения конфликтов с налоговыми органами по сравнению с административным порядком состоят в следующем:

– Относительная объективность рассмотрения спора как следствие его рассмотрения вне рамок налогового ведомства. Процент удовлетворения требований налогоплательщиков в судебном порядке выше, чем в административном.

– Возможность (если позволяет существо иска) принятия судом мер по обеспечению исковых требований в виде, например, запрещения налоговому органу списывать недоимку, пени и штрафы до разрешения спора по существу.

– Детальная урегулированность всех стадий судопроизводства процессуальным законодательством.

– Возможность (в зависимости от вида требований) получения исполнительного листа и принудительного исполнения решения суда.

Способы обжалования прав и действий (бездействия) налоговых органов в судебном порядке

Рассмотрим основные способы обжалования актов и действий (бездействия) налоговых органов в судебном порядке.

Предъявление иска о признании недействительным ненормативного акта налогового органа. Предметом обжалования по таким искам состоит, как правило, решение (постановление) налогового органа о взыскании недоимки, пеней и штрафов, принятое по результатам налоговой проверки. Оно адресовано конкретному налогоплательщику и именно для него порождает правовые последствия, поэтому относится к ненормативным актам государственного органа, нарушающим, по мнению налогоплательщика (истца), его законные права и интересы.

Однако перечень ненормативных актов налоговых органов не

исчерпывается решениями, принятыми по результатам проверок. Правовые последствия для налогоплательщика могут иметь и иные акты налогового органа, как бы они ни были оформлены, – протоколы, инкассовые поручения, письма, требования об уплате налогов. Статус ненормативного акта имеют любые документы, принятые о конкретных участниках налоговых отношений и подписанные руководителем налогового органа или его заместителем. Оспаривание таких актов возможно по мотивам нарушения сроков и порядка их принятия.

Предъявление заявления о признании недействующим нормативного акта финансового или налогового органа. Налогоплательщик вправе обжаловать в суд нормативные акты финансовых и налоговых органов, если считает, что они нарушают либо создают препятствия в реализации его прав, незаконно возлагают на него дополнительные, не предусмотренные законодательством обязанности, незаконно применяют к нему меры государственного принуждения, в том числе меры ответственности, и выходят за рамки компетенции принявшего их органа либо приняты с нарушением установленного порядка.

Статья 138 НК РФ устанавливает, что нормативные акты налоговых органов обжалуются организациями, индивидуальными предпринимателями и гражданами в порядке, установленном соответствующим процессуальным законодательством. Никаких специфических особенностей, определяемых налоговым законодательством, процедура обжалования нормативных актов не содержит.

Однако для предоставления налогоплательщикам наибольших гарантий в НК РФ включен перечень обстоятельств, свидетельствующих о несоответствии нормативного правового акта закону (ст. 6).

Предъявление заявления о признании незаконными действий (бездействия) должностных лиц налогового органа. Согласно ст. 137 НК РФ налогоплательщик вправе обжаловать в суд не только акты налоговых органов, но и действия (бездействие) их должностных лиц, которые, по мнению налогоплательщика, нарушают его права. Эта категория исков позволяет налогоплательщику защищать свое право, даже если нарушение права происходит вне связи с каким-либо актом как официальным письменным документом налогового органа – нормативным, ненормативным, имеющим форму решения или иного документа. Типичный пример: налогоплательщик заявляет в налоговую инспекцию о налоге, излишне уплаченном в бюджет, просит вернуть ему соответствующую сумму, но никакого ответа

от налогового органа не получает. В этом случае налицо незаконное бездействие должностного лица, в компетенции которого находятся рассмотрение заявления налогоплательщика и принятие по нему решения, и такое бездействие может быть обжаловано в суд.

В решении по делу об оспаривании действий (бездействия) налогового органа указывается на признание оспариваемых действий (бездействия) незаконными, и налоговый орган обязан совершить определенные действия, принять решения или иным образом устранить допущенные нарушения прав и законных интересов заявителя в установленный судом срок (ст. 201 АПК РФ).

Ответчиком по искам о признании незаконными действий (бездействия) признается не виновное должностное лицо, а налоговый орган, поскольку его работники, уполномоченные совершать те или иные действия, совершают их от имени налогового органа, а не от своего собственного.

Отдельные арбитражные суды, следуя буквальному прочтению ст. 137–138 НК РФ, трактовали эти нормы как позволяющие обжаловать незаконные действия (бездействие) лишь должностных лиц налогового органа. Однако Высший Арбитражный Суд РФ разъяснил, что «ответчиком по такому спору истец вправе указать как конкретное должностное лицо налогового органа, так и сам налоговый орган»{492}.

Таким образом, налогоплательщик, налоговый агент либо банк как расчетно-кассовый центр в налоговых правоотношениях имеют право на судебное обжалование в соответствии с правилами подведомственности и подсудности любых действий (бездействия) и решений налогового органа (его должностного лица), если они, по субъективному мнению заявителя, незаконны и затрагивают его права и законные интересы, а именно: нарушают либо создают препятствия в реализации его прав, незаконно возлагают на него какие-либо обязанности, незаконно применяют к нему меры государственного принуждения, в том числе меры ответственности. Поэтому важно обосновать в заявлении в суд не только незаконность обжалуемого акта, но и то, каким образом он затрагивает интересы заявителя как налогоплательщика, либо налогового агента, либо банка в налоговых правоотношениях.

Исходя из научной концепции административной юстиции бремя доказывания законности акта публичной администрации при его судебном обжаловании возлагается на орган исполнительной власти, а бремя доказывания того, что обжалуемый акт затрагивает права и законные интересы

заявителя, что служит условием для его судебного обжалования, т. е. доступа к правосудию, возлагается на заявителя.

Предъявление иска о признании инкассового поручения не подлежащим исполнению. Иски этого вида относятся к имущественным, что, как правило, влечет уплату большей (по сравнению с указанными выше видами исков) государственной пошлины при подаче иска в суд. Но в ситуации, когда формальное решение налогового органа по каким-либо причинам отсутствует, но на банковский счет налогоплательщика уже направлено инкассовое поручение, предъявление иска о признании поручения не подлежащим исполнению представляется наиболее удобной (а иногда и единственно возможной) формой защиты прав налогоплательщика.

Предотвратить необоснованное списание средств со счета по обжалуемому инкассовому поручению удается далеко не всегда, поскольку банк обязан исполнить инкассовое поручение не позднее следующего операционного дня (п. 6 ст. 46 НК РФ). Заявление об обеспечении исковых требований удовлетворяется судом также не позднее дня, следующего за днем поступления этого заявления в суд (п. 1.1. ст. 93 АПК РФ). Поэтому чаще всего к тому времени, когда налогоплательщик получает определение об обеспечении иска, его средства уже списаны в бюджет. В этом случае процессуальное законодательство позволяет истцу изменить предмет иска и заявить требования о возврате из бюджета незаконно взысканных сумм.

Предъявление иска о возврате из бюджета излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов. Защита прав налогоплательщика путем предъявления подобных исков целесообразна в случаях, во-первых, когда нет ненормативного акта налогового органа, который повлек излишнюю уплату или взыскание сумм с налогоплательщика и который мог бы быть предметом обжалования, и, во-вторых, когда необходимо получить исполнительный документ, с помощью которого налогоплательщик мог бы добиться принудительного исполнения судебного решения о возврате сумм из бюджета.

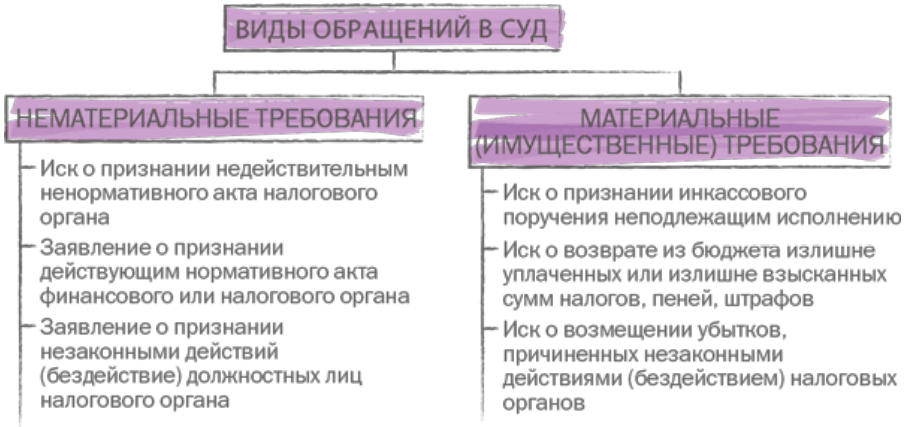

ВИДЫ ОБРАЩЕНИЙ В СУД
НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ ТРЕБОВАНИЯ
Иск о признании недействительным ненормативного акта налогового органа
Заявление о признании действующим нормативного акта финансового или налогового органа
Заявление о признании незаконными действий (бездействие) должностных лиц налогового органа
МАТЕРИАЛЬНЫЕ (ИМУЩЕСТВЕННЫЕ) ТРЕБОВАНИЯ
Иск о признании инкассового поручения неподлежащим исполнению
Иск о возврате из бюджета излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней, штрафов
Иск о возмещении убытков, причиненных незаконными действиями (бездействием) налоговых органов

Схема X-2
Основные способы судебного обжалования актов и действий (бездействия) налоговых органов

Такой иск может быть подан без предварительного досудебного обжалования{493}.

Предъявление иска о возмещении убытков, причиненных действиями (бездействием) налоговых органов. Возмещение убытков, причиненных налогоплательщику действиями (бездействием) налоговых органов, – это мера гражданско-правовой, т. е. имущественной ответственности государства за деятельность своих органов, которая предусмотрена ст. 16 ГК РФ. Взыскание убытков происходит в порядке искового производства предъявлением имущественного иска. Основные проблемы, связанные с предъявлением такого рода требований, рассматриваются в ст. 35 «Ответственность налоговых органов, таможенных органов, а также их должностных лиц» гл. 5 НК РФ «Налоговые органы. Таможенные органы. Финансовые органы. Ответственность налоговых органов, таможенных органов, их должностных лиц».

Обращение в Конституционный Суд Российской Федерации. Особый способ судебной защиты прав налогоплательщиков – обращение в Конституционный Суд Российской Федерации, который неоднократно высказывал свою позицию по вопросам налогового законодательства{494}.

Согласно ст. 96–97 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» граждане и их объединения вправе обратиться в Конституционный Суд РФ с жалобой о признании неконституционным закона или отдельных его положений, если: а) этим законом по мнению заявителей затронуты и нарушены их конституционные права и свободы; б) этот закон применен в конкретном деле, рассмотрение которого

завершено в суде.

Налогоплательщик, который считает свои права нарушенными тем или иным налоговым законом, может обжаловать его в КС РФ лишь после предварительного обращения в суд общей юрисдикции или арбитражный суд и применения обжалуемых положений закона в его деле.

Контрольные тесты

Выберите правильный или наиболее полный ответ {495}**.**

1. Налогоплательщик вправе обжаловать в административном или судебном порядке:

а) действия (бездействие) должностных лиц налоговых органов;

б) действия (бездействие) и ненормативные акты должностных лиц налоговых органов;

в) действия (бездействие), нормативные и ненормативные акты налоговых органов;

г) действия (бездействие) налоговых органов и их должностных лиц, ненормативные и нормативные акты налоговых органов.

2. Подача жалобы в административном порядке:

а) приостанавливает исполнение обжалуемого акта или действия;

б) не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия;

в) приостанавливает исполнение обжалуемого акта или действия по решению лица, к которому обращена жалоба.

3. Защита прав налогоплательщика в судебном порядке:

а) возможна независимо от подачи жалобы в административном порядке;

б) возможна лишь после подачи жалобы в административном порядке;

в) возможна только в случае, если не подавалась жалоба в административном порядке.

4. Обязательное административное обжалование налогоплательщиками решений, действий (бездействия) налоговых органов означает, что:

а) налогоплательщики обязаны обжаловать в вышестоящий налоговый орган любые принятые в отношении них решения, совершенные действия или бездействие нижестоящих налоговых органов;

б) налогоплательщики обязаны обжаловать решения, действия (бездействие) налогового органа в вышестоящем налоговом органе, если намереваются затем обратиться в суд;

в) решение налогового органа вступает в силу, а действие (бездействие) налогового органа совершается им только после вынесения вышестоящим налоговым органом решения по жалобе налогоплательщика.

5. При одновременном обжаловании решения налогового органа в вышестоящем налоговом органе и в суде приоритет отдается первому состоявшемуся решению по жалобе. Это правило:

а) последовательного порядка обжалования;

б) альтернативного порядка обжалования;

в) параллельного порядка обжалования.

6. Инстанционность при рассмотрении жалоб налогоплательщиков в административном порядке характерна для:

а) внутреннего рассмотрения жалоб;

б) рассмотрения жалоб по иерархии;

в) рассмотрения жалоб вне налогового ведомства.

7. Более строгое соблюдение прав налогоплательщиков достигается при процедуре обжалования:

а) общей;

б) упрощенной;

в) специальной.

8. Укороченный срок подачи жалобы установлен для:

а) апелляционной жалобы;

б) жалобы;

в) устной жалобы.

9. При рассмотрении жалобы налогоплательщика вышестоящий налоговый орган:

а) вправе сократить сумму доначислений;

б) вправе увеличить сумму доначислений;

в) вправе сократить или увеличить сумму доначислений.

10. При рассмотрении жалобы налогоплательщика вышестоящий налоговый орган:

а) вправе использовать новые доказательства, если они имеют отношение к оспариваемому решению;

б) вправе использовать новые доказательства, полученные налоговым органом с соблюдением установленного порядка;

в) не вправе использовать доказательства, не положенные в основу оспариваемого решения.

11. Обжалование действий (бездействия) и ненормативных актов налоговых органов физическими лицами возможно:

а) во всех случаях – в суде общей юрисдикции;

б) во всех случаях – в арбитражном суде;

в) в арбитражном суде – индивидуальными предпринимателями и в суде общей юрисдикции – прочими физическими лицами.

12. Обжалованию в качестве ненормативного акта подлежат:

а) любые акты, вынесенные в отношении конкретного налогоплательщика и подписанные должностными лицами налогового органа;

б) любые акты, вынесенные в отношении конкретного налогоплательщика и подписанные руководителем (заместителем руководителя) налогового органа;

в) только решения налогового органа, вынесенные по результатам налоговых проверок.

13. Иски о признании не подлежащими исполнению исполнительных документов относятся к искам:

а) имущественным;

б) неимущественным.

14. Налогоплательщик вправе обратиться в Конституционный Суд Российской Федерации с жалобой о признании неконституционными положений закона, если:

а) этот закон применен в деле налогоплательщика, рассмотрение которого завершено в суде;

б) этим законом затронуты конституционные права и свободы налогоплательщика, которые, по его мнению, нарушены таким образом;

в) в наличии имеются оба из приведенных условий.

Список рекомендованной литературы

1. Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации. – М.: ФБК-Пресс, 1998. (Гл. 1 «Дела, рассматриваемые Конституционным Судом Российской Федерации», с. 26–50; гл. 9 «Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации по вопросам содержания законов о налогах, защиты прав налогоплательщиков», с. 308–350).

2. Комарова Т.Л. Органы налоговой службы в механизме российского государства: Учеб. пособие. – СПб.: Изд-во Юридического института (Санкт-Петербург), 2000.

3. Краткий комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации / Под ред. Э.М. Цыганкова. – М.: Спарк, 1998. (Гл. 19 «Обжалование актов налоговых органов и действий

или бездействия их должностных лиц», с. 141–146.)

4. Михайлова О.Р. Защита интересов налогоплательщика в арбитражном суде. – М.: Бухгалтерский учет, 2007.

5. Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1998. (Гл. 13 «Налоговый контроль и защита от неправомерных действий налоговых органов», с. 423–432.)

6. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая / Под общей ред. В.И. Слома. – М.: Статут, 1998. (Гл. 19 «Обжалование актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц», с. 368–377.)

7. Налоговые споры: опыт России и других стран: по материалам научно-практических конференций, Москва: Сборники / Сост. М.В. Завязочникова // Под ред. С. Г. Пепеляева:

– М.: Статут, 2009: разделы «Внесудебное разрешение налоговых споров: эффективные способы и механизмы» (с. 52–93); «Внесудебное разрешение налоговых споров за рубежом» (с. 94–108);

– М.: Статут, 2010: раздел «Практика внесудебного разрешения налоговых споров» (с. 82–115);

– М.: Статут, 2012: раздел «Досудебное урегулирование налоговых споров в России и за рубежом» (с. 102–135);

– М.: Статут, 2013: раздел «Разрешение налоговых споров» (стр. 25–55).

8. Овчарова Е.В. Финансовый контроль в Российской Федерации. – М.: Зерцало-М, 2013. – С. 122–129.

9. Сасов К.А. Налоговое правосудие в решениях Конституционного суда Российской Федерации: Монография. – М.: Норма, 2013.

10. Тютин Д.В. Налоговый контроль, ответственность и защита прав налогоплательщиков: Монография. – М.: Контакт, 2014.

11. Цветков И.В. Налогоплательщик в судебном процессе: практическое пособие по судебной защите. – М.: БЕК, 2000.

12. Хаванова И.А. Налоговая жалоба: сравнительно-правовое исследование / Под ред. И.И. Кучерова. – М.: ИД «Юриспруденция», 2003.

13. Хаманева Н.Ю., Салищева Н.Г. Административная юстиция и административное судопроизводство в Российской Федерации. – М.: ИГП РАН, АПУ при ИГП РАН, 2001.

Раздел XI. Налоговое планирование. Противодействие уклонениям от уплаты налогов

Глава 27
Правовые основы налогового планирования

27.1. Понятие налогового планирования

Сущность налогового планирования состоит в использовании налогоплательщиком допустимых законом средств, приемов и способов для уменьшения своих налоговых обязательств{496}. Иными словами, налогоплательщик вправе выбрать такой способ ведения предпринимательской деятельности (включая выбор организационной структуры, модели бизнеса, договорного механизма, порядка определения доходов и расходов и т. п.), который позволяет добиться минимальных налоговых обязательств{497}.

> Сущность налогового планирования состоит в использовании налогоплательщиком допустимых законом средств, приемов и способов для уменьшения своих налоговых обязательств.

В основе налогового планирования лежит максимально полное и правильное использование всех установленных законом льгот, а также оценка текущей позиции налоговых органов и судебной практики, исследование и оценка основных направлений налоговой, бюджетной и инвестиционной политики государства.

Стремление налогоплательщиков снизить свои затраты, связанные с предпринимательской деятельностью, включая налоговые издержки, представляет собой случай защиты налогоплательщиками своей частной собственности, что оправдано основными правовыми принципами (такими как неприкосновенность частной собственности), и поддерживается в целом большинством государств. Например, еще в 1935 г. судья Джон Сандерленд выразил принципиальную позицию Верховного суда США: «*право налогоплательщиков избегать налогов… с использованием всех разрешенных законами средств никем не может быть оспорено*»{498}.

> Обстоятельства дела «IRC v Duke of Westminster» были таковы. Герцог Вестминстерский принял на себя обязательство еженедельно уплачивать своему садовнику

определенную сумму (примерно 2 фунта стерлингов) в течение нескольких лет. Кроме того, герцог также еженедельно выплачивал своему садовнику заработную плату в размере 1 фунта стерлингов (средняя заработная плата садовника составляла в то время примерно 3 фунта стерлингов). Такая организация выплат уменьшала базу специального налога на заработную плату.

Служба внутренних доходов требовала в суде, чтобы сумма, выплачиваемая садовнику по обязательству герцога, прибавлялась к заработной плате садовника и облагалась специальным налогом. Однако палата лордов указала, что данная сумма подпадает по своему характеру под выплату, подлежащую исключению из налоговой базы согласно соответствующему налоговому акту. В своем выступлении по данному делу судья лорд Томлин заявил, что «налогоплательщик вправе получать выгоду в виде определенных налоговых последствий предпринятых им действий».

Чуть позже, в деле «IRC v Duke of Westminster» («Служба внутренних доходов против Герцога Вестминстерского»), рассмотренном в 1936 г. палатой лордов Великобритании, суд постановил, что «*любое лицо вправе организовать свои дела таким образом, чтобы налоги, взимаемые в соответствии с законодательством, оказались бы меньше, чем они были бы в обычной ситуации*»{499}.

Выводы суда легли в основу традиционного, или «вестминстерского», подхода к налоговому планированию. Согласно этому подходу, налоговые органы вправе взыскать налоги с налогоплательщика, исходя из формы действий, предпринятых налогоплательщиком (например, формы сделок), и их правовых последствий.

Налогоплательщик вправе организовывать свои дела таким образом, чтобы получить максимальную налоговую экономию; при этом суды обязаны признавать законность таких действий налогоплательщика и соответствующих налоговых последствий. Рассматривая дела, связанные с применением вестминстерского подхода, суды обязаны оценивать как существо, так и форму действий (сделок), предпринятых налогоплательщиком.

Однако в последнее время повсеместно признано недопустимым безоговорочное применение вестминстерского подхода. Основываясь на этом подходе, налогоплательщик может добиваться в суде признания налоговых последствий сделки,

представляющей собой лишь отдельный элемент спланированной схемы уменьшения налогообложения. Если же рассматривать схему в целом, то можно обнаружить, что действия предприняты налогоплательщиком не для достижения хозяйственного результата, а исключительно в целях минимизации налогов. Такое поведение считается неприемлемым. Поэтому, оценивая существо и форму сделок, суды рассматривают преследуемые налогоплательщиком цели. Если налоговая экономия сопутствует хозяйственному результату, то налоговые последствия определяются исходя из формы сделки. В другом случае применяются особые судебные доктрины.

В Российской Федерации субъекты предпринимательской деятельности обладают правом защищать свои имущественные права любыми, не запрещенными законом способами. Поскольку налог – это изъятие в доход государства определенной части имущества налогоплательщика, а право собственности первично{500}, следовательно, налогоплательщик вправе избрать вариант уплаты налогов, позволяющий сохранять собственность и минимизировать расходы на уплату налогов. Такое положение особенно важно в связи с действующей в налоговом праве «презумпцией облагаемости», что выражается в обложении государством налогами всех доходов, за исключением перечисленных в законе.

> Обязанность доказывания обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности налогоплательщика в его совершении, возлагается на налоговые органы.

Подп. 3 п. 1 ст. 21 НК РФ предусматривает, что «*налогоплательщик имеет право использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах*». В части 6 ст. 108 НК РФ также провозглашена «презумпция невиновности» налогоплательщика, т. е. каждый налогоплательщик считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. Установлено, что обязанность доказывания обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности налогоплательщика в его совершении, возлагается на налоговые органы.

Этот важнейший принцип налогового права дополняется следующими важными правилами:

– все неустранимые сомнения, противоречия и неясности

актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (см. ч. 7 ст. 3 НК РФ);

– налогоплательщик вправе не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам. (см. п. 11 ч. 1 ст. 21 НК РФ). Имеется и обширная судебная практика по вопросу.

Следует разграничивать уклонение от уплаты налогов (tax evasion), обход налогов (tax avoidance) и налоговое планирование (tax planning) (схема XI-1).

Уклонение от уплаты налогов, как правило, происходит в виде сокрытия доходов, непредставления или несвоевременного представления документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, заведомо незаконного использования налоговых льгот, уклонения от перечисления налогов в бюджеты. Иными словами, налогоплательщики занижают свои налоговые обязательства способами, прямо или косвенно запрещенными законом, либо вообще не уплачивают налоги или уплачивают их не должным образом. Именно элемент незаконного уменьшения налоговых обязательств позволяет разграничить уклонение от уплаты налогов и налоговое планирование.

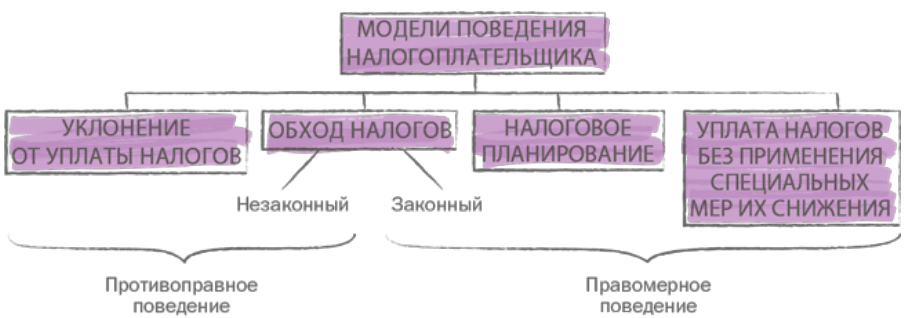


Схема XI-1

Понятие «уклонение от уплаты налогов» определено в Уголовном кодексе Российской Федерации. Статьи 198 и 199 УК РФ предусматривают уголовную ответственность за «уклонение гражданина от уплаты налога» (ст. 198) в форме уклонения от подачи декларации о доходах или включения в декларацию заведомо ложных сведений и «уклонение от уплаты налогов с организаций» включением в бухгалтерские документы предприятия заведомо искаженных данных о доходах или расходах либо сокрытием других объектов налогообложения (ст. 199).

Однако понятие «уклонение от уплаты налогов» используется в России не только в случае привлечения налогоплательщиков к уголовной ответственности. Фактически к уклонению от уплаты налогов приравнивается большинство налоговых правонарушений, предусмотренных законодательством, в ситуации, когда сумма неуплаченных налогов превышает суммы крупного и/или особо крупного ущерба, установленные Уголовным кодексом. В результате понятие «уклонение от уплаты налогов» часто используется не по прямому назначению. Есть примеры, когда на просьбу разъяснить какое-либо положение налогового законодательства, с тем чтобы получить возможность правомерно воспользоваться льготой по уплате налогов, сотрудники налогового органа отвечали отказом, мотивируя свои действия «нежеланием способствовать уклонению от уплаты налогов», тогда как намерение воспользоваться налоговой льготой на законных основаниях и в порядке, установленном законом, не может рассматриваться в качестве попытки уклониться от уплаты налогов. Более того, налогоплательщики имеют законное право предъявлять подобные требования на основании ст. 21 НК РФ.

К нарушениям налогового законодательства, образующим уклонение от уплаты налогов, относятся лишь некоторые виды налоговых правонарушений, совершение которых связано с умышленными действиями налогоплательщиков. В качестве примера можно привести сокрытие дохода или иных объектов налогообложения, не включение таких сумм в налоговую декларацию.

Советуем прочитать

Жестков В.С. Правовые основы налогового планирования (на примере групп предприятий): Учеб.

пособие. – М.: Академический правовой университет, 2002. – 141 с. – (Серия «Библиотека налогового юриста»).

Первая научная работа на популярную тему. Академизм и строгий научный подход сохранили ее актуальность.

Напротив, действия, связанные с неправильным исчислением суммы налога, подлежащего уплате в соответствующий бюджет, ошибочное использование налоговых льгот, например вследствие ошибочного толкования норм законодательства, и другие нарушения при отсутствии признаков умышленного нарушения налогового законодательства не могут признаваться действиями, направленными на уклонение от уплаты налогов. Следовательно, и ответственность налогоплательщиков за такие действия должна быть менее суровой, чем за умышленные нарушения налогового законодательства. К сожалению, отсутствие четко разработанных понятий уклонения от уплаты налогов и налогового планирования и критериев, позволяющих разграничить эти термины, может привести (и приводит) к подмене одного понятия другим и, как следствие, к необоснованному применению финансовых санкций и уголовной ответственности.

«Покровителем налогоНЕплательщиков считается святой Мамант (Мамас), живший на Кипре в III в. Он отказался платить дань правившему на острове наместнику Османской империи.

Когда святого вели на расправу, ему повстречался лев, охотившийся на барашка. Пустырник взглядом усмирил хищника и верхом на нем, с барашком в руках явился наместнику. Тот с уважение отпустил святого и освободил его от поборов»[18].

Обход налогов представляет такую практику, когда организация или физическое лицо не становится налогоплательщиком либо потому, что ведет деятельность, по закону не подлежащую налогообложению, либо получает не облагаемые налогами доходы, либо из-за отсутствия регистрации в налоговых органах.

Можно *выделить два способа обхода налогов: законный и незаконный.* Если лицо воздерживается от получения доходов в формах, с которыми законодатель связывает обязанность уплаты налогов, в том числе и по повышенным ставкам, то это допустимая деятельность, не противоречащая закону. Например, в свое время российское законодательство устанавливало повышенные ставки налога на прибыль, полученной от посреднических операций на основе договоров комиссии и

поручения{501}. Если налогоплательщик вел хозяйственные операции без использования таких форм договоров и тем самым уплачивал налоги по обычным налоговым ставкам, у налоговых органов не было оснований оспаривать правомерность таких действий.

Второй способ обхода налогов предусматривает использование запрещенных законом приемов (например, уклонение от регистрации организации в качестве налогоплательщика) и, таким образом, наряду с уклонением от уплаты налогов признается налоговым правонарушением.

Под налоговым планированием, как правило, понимается разработка и применение специальных приемов уменьшения налоговых обязательств налогоплательщика правомерными способами. Отличие от обхода налогов состоит в том, что налоговое планирование – это не пассивное, а активное поведение налогоплательщика. Оно не предполагает, например, отказа от ведения определенных видов бизнеса, а направлено на их рационализацию с налоговой точки зрения.

«Всем известна поговорка “Что с воза упало, то пропало”. Фактически она означала первые механизмы оптимизации налогообложения на Руси. В Древней Руси подати и дань собирали удельные князья. При въезде на территорию княжества взимался оброк, который рассчитывался из количества телег, везущих товары. Хитрые купцы стали перекладывать товары с двух телег на одну, с трех на две и т. д., чтобы платить меньше. А поскольку качество дорог с тех времен мало изменилось, князья ввели правило: если какой-то груз падает с обоза, он считается княжеской собственностью»[19].

Однако не всякая деятельность, направленная на уменьшение налоговых обязательств в рамках закона, может называться налоговым планированием. Если налогоплательщик совершает действия или сделки без обоснованной хозяйственной цели, а исключительно для получения налоговых льгот или иных налоговых преимуществ, такие действия или сделки могут быть оспорены.

В иностранной литературе понятие «уклонение от уплаты налогов без нарушения закона» (tax avoidance) иногда приравнивается к понятию «налоговое планирование» (tax planning).

27.2. Способы налогового планирования

Для минимизации налогов часто используют пробелы

налогового законодательства, которые возникают из-за несовершенства юридической техники и устраняются последующим внесением необходимых поправок в текст закона либо официальным толкованием неточных или двусмысленных формулировок, либо судебной практикой.

Налоговое планирование с использованием пробелов не может быть долговременным. Это наименее квалифицированный способ минимизации налогов. Долговременное налоговое планирование, особенно в международном масштабе, проводится с использованием других способов (схема XI-2).

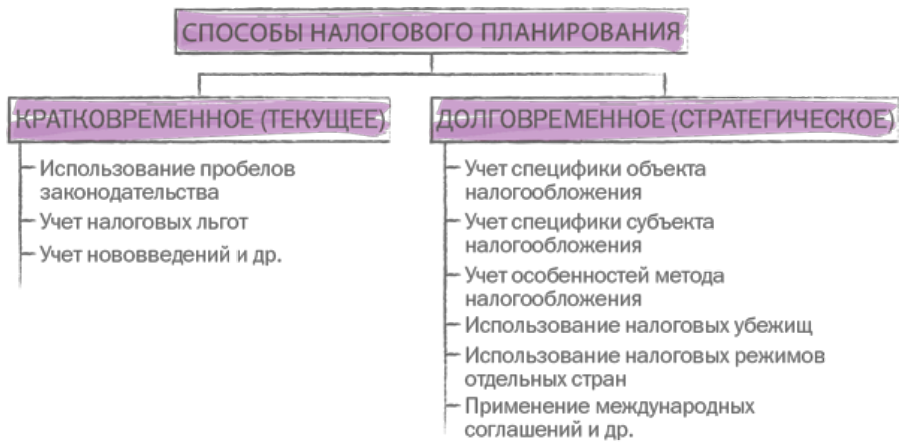


Схема XI-2

Советуем прочитать

Луи Верней и Жорж Берр. Школа налогоплательщиков. Комедия в трех действиях. Перевод с французского Е. Танка. – М.: Минувшее, 2007 – 176 с., ил.

Уникальное сатирическое произведение на фискальную тему, написанное в 1934 г. «Те, кто не знает законов, расплачиваются за тех, кто знает законы слишком хорошо», – считает герой пьесы и создает школу для желающих более или менее законно уменьшить сумму налогов…

Возможность *минимизации налога на долговременной основе* обусловлена рядом факторов:

– *Во-первых*, спецификой объекта налогообложения. Например, законодательство большинства стран не облагает налогами доходы, вложенные в государственные ценные бумаги, что создает возможность экономить на уплате налогов.

– *Во-вторых,* спецификой субъекта налога. Примером может служить существующий в ряде стран принцип семейного налогообложения, в основе которого лежит разделение подлежащего обложению налогом дохода на равные части между супругами{502}. В качестве другого примера можно привести особое регулирование, применяемое в ФРГ к коммандитному (смешанному) товариществу{503}. Несмотря на то, что такое товарищество признается юридическим лицом, оно не состоит плательщиком налога на прибыль предприятий, а в случае использования в качестве полного товарищества общества с ограниченной ответственностью получившееся таким образом коммандитное товарищество с ограниченной ответственностью существенно снижает ответственность по гражданско-правовым обязательствам общества{504}.

– *В-третьих*, определенные возможности для минимизации налога представляет метод налогообложения. Прогрессивное налогообложение иногда дает налогоплательщику значительные преимущества по сравнению с пропорциональным, а кадастровое налогообложение особенно выгодно при высоком уровне инфляции.

Доходы, получаемые из разных источников, часто *облагаются по различным ставкам*. Например, в Швеции налоги на банковские депозиты и доходы по облигациям очень высоки, дивиденды облагаются по более низким ставкам, а доходы от прироста рыночной стоимости акций – по еще более низким ставкам{505}. При умелом размещении средств и правильном выборе формы доходов налоги можно значительно уменьшить, причем полностью законно.

Налоговые убежища

Широкие возможности легального уменьшения налогов существуют благодаря так называемым *налоговым убежищам*. Одни и те же виды деятельности в разных странах облагаются налогами неодинаково. Отличия могут быть весьма существенными. Страна, в которой установлен льготный налоговый режим для отдельных видов деятельности, и предстает таким налоговым убежищем. Практически для любой страны можно назвать деятельность, в которой она выступает как «налоговое убежище».

Существует также ряд стран, которые «специализируются» на предоставлении налоговых льгот иностранным юридическим лицам, взимая при этом мизерные налоги либо совсем отказываясь от них и извлекая для себя выгоду от притока иностранных капиталов. Подобные льготные налоговые режимы могут быть предусмотрены также в свободных экономических и торговых зонах.

Создание компаний в таких налоговых убежищах законодательством Российской Федерации не запрещено, а квалифицировать создание таких компаний как попытку сокрытия прибыли (дохода) нельзя, так как формально прибыль образуется у субъекта, не состоящего плательщиком налога в Российской Федерации{506}.

Страны – налоговые убежища должны соответствовать ряду критериев{507}. В первую очередь это строгое и неизменное соблюдение банковской и коммерческой тайны, что наряду с льготным налоговым режимом составляет одно из главных условий размещения капитала в таких странах. Кроме того, в число наиболее важных характеристик налогового убежища включают наличие стабильного политического режима, высокой банковской и финансовой активности в стране, развитой системы коммуникаций, отсутствие жесткого валютного контроля за движением капиталов. Хотя в последнее время многие страны отходят от режима строгой защиты банковской тайны и все чаще раскрывают информацию о клиентах местным и иностранным налоговым органам, конфиденциальная информация по-прежнему сохраняется в тайне от прочих третьих лиц.

Различия в налоговых режимах отдельных стран могут обеспечить даже возможность ухода от налогообложения на основе неограниченной налоговой обязанности (резидентства). Например, в недавнем прошлом можно было создать компанию по законам Великобритании, где налоговыми резидентами считаются компании, имеющие в этой стране центр фактического руководства и контроля («place of management and control»), и управлять этой компанией из США, где критерием резидентства

признается место создания (инкорпорации компании) («place of incorporation»). Такая компания не будет считаться резидентом ни в Великобритании, ни в США. Соответственно ни в одной из этих стран она не будет подпадать под режим неограниченной налоговой обязанности. Считаясь же нерезидентом в каждой из этих стран, она будет облагаться налогом только по доходам из источников в этих странах. Если представить, что такая компания будет вести предпринимательскую деятельность в одной из стран, где налоги невысоки (например, Кипр или Мальта), а перевод средств из этих стран (репатриация прибыли) допускается без удержания налогов, то получится пример налогового планирования в международном масштабе, вполне доступного для более или менее крупных фирм. Современная налоговая и судебная практика существенно ограничивает возможность использования таких структур, но они еще могут использоваться при условии грамотного налогового планирования и соблюдения баланса интересов налогоплательщиков и налоговых органов.

Кроме того, есть страны, которые ограничивают свою налоговую юрисдикцию только доходами, полученными на ее территории, и отказываются от обложения доходов, полученных ее резидентами из-за рубежа. В качестве примера можно привести Сингапур.

Широкие *возможности для налогового планирования дают международные соглашения об избежании двойного налогообложения*, в том числе и соглашения по частным вопросам (т. е. об особенностях налогообложения доходов от отдельных видов деятельности, например, от авиаперевозок), а также соглашения, напрямую не посвященные налогам, но иногда не менее важные, например, соглашения о взаимном поощрении и защите инвестиций, о свободной торговле, о создании таможенных союзов.

Особенность налогового соглашения, заключенного между Нидерландами и Антильскими островами, именуется «голландским сандвичем». Приведем два примера использования голландского сандвича{508}.

Компания, зарегистрированная иностранным инвестором на Антильских островах (в налоговом убежище), учреждает дочернюю холдинговую компанию в Нидерландах и использует ее для управления компаниями, создаваемыми в любых странах, но косвенно принадлежащими все той же компании, расположенной на Антильских островах. Использование налогового соглашения между Нидерландами и Антильскими островами и их собственного законодательства позволяет иностранному инвестору делать инвестиции в другие страны с минимальными

налоговыми последствиями, включая значительное уменьшение налогов на дивиденды, распределяемые созданными таким образом дочерними компаниями.

Вторым примером может служить схема, при которой владельцы патентов США передают их по лицензионным соглашениям американским же корпорациям, используя для этого компании, создаваемые ими в Нидерландах, и их филиалы (или дочерние компании) на Антильских островах. Экономия в таких случаях возникает вследствие возможности безналогового перевода полученных доходов в США.

27.3. Этапы налогового планирования

Процесс налогового планирования можно разделить на несколько этапов, которые не следует рассматривать как четкую и неизменную последовательность действий, позволяющих добиться минимизации налоговых обязательств плательщика. Отдельные вопросы на любом этапе могут решаться одновременно с рассмотрением других проблем налогообложения (схема XI-3).

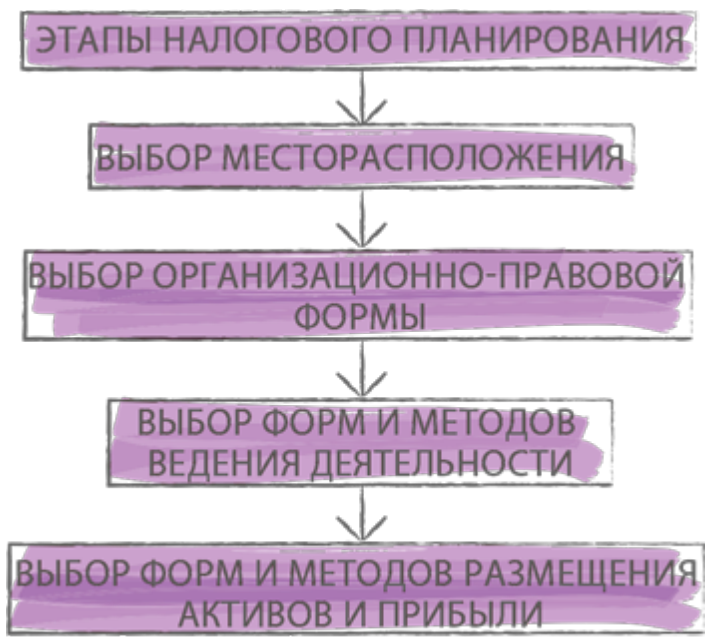

ЭТАПЫ НАЛОГОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ
ВЫБОР МЕСТОРАСПОЛОЖЕНИЯ
ВЫБОР ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВОЙ ФОРМЫ
ВЫБОР ФОРМ И МЕТОДОВ ВЕДЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ
ВЫБОР ФОРМ И МЕТОДОВ РАЗМЕЩЕНИЯ АКТИВОВ И ПРИБЫЛИ

Схема XI-3

На первом этапе, как правило, принимается решение о выборе наиболее выгодного с налоговой точки зрения места расположения

как самого предприятия (производство, цех, контора), так и его руководящих органов, филиалов или дочерних компаний. При этом учитываются не только налоговый режим{509}, предоставляемый местным законодательством, но и возможность безналогового перевода доходов из одной страны в другую (как в случае с использованием голландского сандвича), возможность и условия предоставления налоговых кредитов и иных специальных льгот, порядок раскрытия информации налоговыми органами, условия налоговых соглашений и др.

Основная задача второго этапа налогового планирования состоит в выборе оптимальной для конкретных целей деятельности организационно-правовой формы юридического лица. Понятно, что налоговые обязательства предприятия определяются не только тем, в какой налоговой юрисдикции оно расположено или ведет предпринимательскую деятельность, но и налоговым режимом распределения получаемой им прибыли.

При этом можно выделить одну общую тенденцию: предприятие, несущее неограниченную имущественную ответственность по обязательствам перед своими кредиторами, как правило, связано незначительными налоговыми обязательствами. В качестве примера можно привести полное товарищество, участники которого солидарно отвечают по долгам товарищества всем своим имуществом. По действующему российскому законодательству оно не признается плательщиком налога на прибыль предприятий, что позволяет ему избежать двойного налогообложения получаемой им прибыли (которое обычно имеет место при распределении дивидендов). Кроме того, полное товарищество, созданное физическими лицами, имеет право на ряд льгот по местным налогам, налогообложению имущества.

Напротив, предприятие, учрежденное в форме общества с ограниченной ответственностью или акционерного общества, несет ограниченную ответственность по обязательствам перед кредиторами, которую, применяя систему участий, можно свести до минимума. По действующему российскому законодательству о налогообложении прибыли предприятий такое юридическое лицо подвержено высокому налогообложению. Имеет место двойное налогообложение получаемой им прибыли при распределении дивидендов. Прибыль, получаемая обществом, облагается налогом в установленном порядке. При распределении дивидендов с физических лиц взимается налог у источника выплаты по ставкам, установленным для налогообложения доходов физических лиц; при получении юридическими лицами дивидендов (или доходов от долевого участия в других

предприятиях) с них взимается налог по фиксированной законом ставке. Соответственно при распределении дивидендов акционерам образуется тройное налогообложение. Если предпринимательскую деятельность ведет сложная организационная единица (группа взаимосвязанных юридических лиц), двойное налогообложение будет возникать на каждом этапе распределения дивидендов.

В большинстве стран имеются специальные законодательные способы решения проблемы двойного налогообложения, например, система предприятия, система вычета (или зачета) дивидендов, импутационная система, система дробления ставок, система самостоятельного налогообложения дивидендов и некоторые другие{510}.

Сущность *третьего этапа налогового планирования* состоит в максимально полном и правильном использовании налоговых преимуществ и льгот при текущей предпринимательской деятельности. К числу наиболее важных вопросов, решаемых на этом этапе, следует отнести планирование сделок, выбор форм оплаты труда и реализации социальной политики предприятия; правильное использование льгот по основным видам налогов, оперативное реагирование на изменение налогового законодательства и др.

Вопросы *четвертого этапа налогового планирования* связаны с определением методов и способов размещения наиболее рациональным способом активов и прибыли предприятия. Во многих случаях правильное размещение прибыли и капиталов предприятия и выбор инвестиционной политики могут обеспечить дополнительные налоговые льготы или даже возврат части уплаченных налогов. Например, дивиденды, реинвестируемые на техническое перевооружение предприятия, реконструкцию, научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, как правило, освобождаются от налогообложения. Также освобождаются от налогообложения средства, вложенные в государственные ценные бумаги, а также доходы, полученные от них. Существует множество вариантов оптимизации налогообложения на этом этапе.

Отдельные вопросы, решаемые на различных этапах налогового планирования, имеют важнейшее организационное значение для всей деятельности налогоплательщика, что позволяет отнести их к сфере стратегического налогового планирования. К их числу относятся прежде всего вопросы размещения и выбора формы юридического лица, реорганизации юридических лиц, в том числе направленной на создание групп предприятий, расширения предприятия, выбора инвестиционной

политики.

Не менее важно и текущее налоговое планирование повседневной предпринимательской деятельности, поскольку от его эффективности зависит достижение конечного результата налогового планирования – минимизация налоговых обязательств предприятия на стабильный период. К текущему налоговому планированию относятся планирование сделок, реагирование на налоговые нововведения и др.

Налоговое планирование – процесс творческий. Подходы к определению способов и методик налогового планирования определяются исходя из состояния налогового законодательства в стране, оценки местного налогового климата, анализа основных направлений бюджетной, инвестиционной и налоговой политики государства, имеющейся налоговой и судебной практики, общего состояния правопорядка, от комплекса законодательных, административных и судебных мер, находящихся в распоряжении налоговых органов и направленных на предотвращение уклонения от уплаты налогов, от состояния правовой культуры налогоплательщиков, а также от профессионализма налоговых органов и налоговых консультантов.

27.4. Методы противодействия уклонениям от уплаты налогов

Все права налогоплательщиков должны быть гарантированы, а исполнение обязанностей обеспечено пресечением неправомерных действий{511}. Применение мер, направленных на пресечение налоговых нарушений, позволяет определить предел налогового планирования, т. е. ту грань, за которой деятельность по уменьшению налоговых обязательств налогоплательщика перестает быть правомерной.

В правоприменительной практике большинства государств сложились специальные методы, позволяющие предотвратить уклонение от уплаты налогов, а также существенно ограничить сферу налогового планирования. Как правило, эти методы можно классифицировать на законодательные ограничения, организационно-технические (административные) меры и специальные судебные доктрины (схема XI-4).

Схема XI-4

К законодательным ограничениям можно отнести прежде всего меры, направленные на предотвращение уклонения от уплаты налогов, в том числе установление обязанностей субъекта регистрации в налоговом органе в качестве налогоплательщика, предоставления сведений и документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, удержанию налогов у источника выплаты доходов, а также установление ответственности за нарушения налогового законодательства. Такие ограничения предусмотрены в законах о налогах и представляют, по сути, совокупность обязанностей налогоплательщика, выполнение которых позволяет налоговым органам вести контроль за деятельностью налогоплательщиков, проводить проверки и другие действия.

В законодательстве многих стран, в том числе России, существуют как общие нормы, запрещающие деятельность, направленную на уклонение от уплаты налогов или злоупотребление правами налогоплательщиков, так и специальные нормы и правила. Разработка и применение таких специальных правил происходят по мере выявления тех или иных часто используемых налогоплательщиками приемов и способов обхода налогов или уклонения от уплаты налогов. Рассмотрим наиболее распространенные специальные правила.

Правила по контролю за трансфертными ценами (transfer pricing rules) широко используются во всем мире для противодействия злоупотреблениям при установлении цен на реализуемые товары, работы и услуги, в особенности между взаимосвязанными налогоплательщиками. Использование трансфертных цен позволяет завышать или занижать

налогооблагаемую прибыль, переносить центр прибыли в низконалоговые (офшорные) страны. Для борьбы с такими действиями законодательство возлагает на налогоплательщиков обязанность уведомлять налоговые органы о совершении контролируемых сделок между взаимосвязанными (аффилированными) налогоплательщиками, об обосновании подхода к ценообразованию в зависимости от экономического содержания сделок, функционального анализа деятельности участников сделок, оценки предпринимательских рисков, учитываемых ими при назначении цены реализуемых товаров, работ или услуг, о формировании нормы прибыли и других финансовых показателей, влияющих на налогообложение.

Советуем прочитать

Непесов К.А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран. – М.: Волтерс Клувер, 2007. – 304 с.

Налоговых юристов, которые практикуют в области трансфертного ценообразования, можно зачислить в ряды «налоговой лейб-гвардии». Здесь требуются скрупулезные знания права, экономических концепций, научных доктрин. Начать разбираться в сложных хитросплетениях трансфертного ценообразования можно с прочтения этой книги.

Как частный случай правил контроля за трансфертными ценами используются **правила недостаточной капитализации** (thin capitalization rules), позволяющие контролировать возможность отнесения процентов по долговым обязательствам на расходы в целях налогообложения в ситуации, когда заем

(контролируемая задолженность) предоставлен налогоплательщику лицом, являющимся его прямым или косвенным акционером. Часто бывает, что налогоплательщик не может получить кредит или заем в необходимой ему сумме в банке или другом независимом финансовом учреждении из-за недостаточности собственного капитала, чрезмерной задолженности перед банками или отсутствии обеспечения. Предоставление займа такому заемщику его акционером, по сути, представляет собой инвестицию, что позволяет в той или иной мере классифицировать сумму полученных процентов как доход от инвестиций (дивиденды). Режим налогообложения процентов и дивидендов, как правило, отличается, правила недостаточной капитализации позволяют рассчитать сумму (часть процентного дохода), которую можно признать обоснованной для включения в затраты в качестве процента, а остаток квалифицировать в качестве дивиденда и обложить его налогом. Эти правила предусмотрены в ч. 1 ст. 269 НК РФ.

Правила контролируемой иностранной компании (controlled foreign company rules или CFC rules) используются для противодействия необоснованному откладыванию налогообложения на более поздний период, с возможным произвольным изменением вида полученного дохода. Распространены ситуации, когда налогоплательщики (как юридические, так и физические лица) создают иностранные компании, зачастую в низконалоговой стране, чтобы проводить те или иные сделки, например, сделки по продаже акций других компаний. Поскольку налогоплательщики могут контролировать такие иностранные компании, они могут организовать свою деятельность так, что доход, полученный подконтрольной им компанией, не будет распределен акционерам в виде дивидендов, а будет реинвестирован в другие компании, вложен в новый бизнес или направлен на другие цели. В результате налогоплательщики-акционеры уходят от налогов. Чтобы этого не случилось, законодательство многих стран (США, Великобритания, Германия, Казахстан) предусматривает возможность налогообложения дохода налогоплательщиков-акционеров, полученного их дочерними компаниями. Аналогичные правила разрабатываются и российскими налоговыми органами.

Многие страны позволяют обложить налогами не только местные, но и иностранные компании, в том числе компании, не ведущие деятельность через постоянное представительство, используя **правила налогового резидентства** (tax residency rules). Один из методов, который используется при этом

налоговыми органами, является определение места, через которое ведется фактическое управление соответствующей иностранной компанией (management and control principle). Если иностранная компания, оказывающая услуги российскому налогоплательщику, полностью управляется из России, с использованием труда российских сотрудников, логично в России облагать налогом прибыль, полученную такой компанией, а не в каком-то другом государстве.

«В Средние века в некоторых странах с занижением таможенных пошлин боролись так. Купец уплачивал пошлину исходя из заявленной им стоимости товаров. Но таможенный чиновник мог немедленно приобрести товары для казны по этой цене. Искусственно занижать стоимость становилось для плательщика слишком рискованным»[20].

Правила определения бенефициарного собственника (beneficial ownership rules) позволяют налоговым органам многих стран успешно бороться со злоупотреблениями при использовании двусторонних соглашений об устранении двойного налогообложения. Такие соглашения довольно часто используются для создания «промежуточных» компаний в странах, резидентам которых предоставляются льготы в виде пониженных ставок налогов или полного освобождения от налогов в стране – источнике дохода, тогда как бенефициарным (реальным) собственником дохода может быть лицо, находящееся в другой стране. В результате бенефициарный собственник может избежать налогообложения, или отложить момент уплаты налога, или изменить юридическую природу полученного дохода, используя такую «промежуточную» компанию. Однако если налоговому органу удается определить личность и налоговый статус бенефицарного собственника, уклонение от уплаты налогов удастся предотвратить.

Наконец, в ряде стран существуют **специальные «штрафные» налоги** (penalty taxes), применяемые к налогоплательщику в специально установленных случаях{512}. Например, налог за неразумное аккумулирование прибыли корпорацией (the penalty tax on improper accumulations of earnings) применяется в США в случаях, когда корпорации уклоняются от распределения дивидендов, аккумулируя прибыль на цели, признаваемые неразумными (unreasonable needs), например: для последующего предоставления займов акционерам корпорации или предоставления им возможности использовать средства корпорации для их собственной выгоды; предоставления займов лицам, признаваемым связанными с корпорацией (отношениями участия в капитале и т. п.); инвестиции в ценные бумаги (если эта

активность нетипична для корпорации) и т. д.

Другой налог такого рода – налог на личные холдинговые компании (the personal holding company penalty tax) – применяется с целью ограничить использование корпораций в качестве «чековых книжек» (pay-pocket corporations, т. е. корпораций, учреждаемых с целью совершения операций с ценными бумагами для ее учредителей) или в качестве «инкорпорированных талантов» (корпораций, учреждаемых для распоряжения способностями ее владельца – спортсмена, актера, музыканта и т. п.). Популярность использования в подобных целях корпораций обусловливалась значительным разрывом в уровне ставок налогообложения доходов физических лиц и корпораций.

Некоторые черты штрафных налогов в российском законодательстве можно обнаружить в налоге на превышение фонда оплаты труда, который взимался в 1992–1995 гг.{513} Разрабатываемые правила контролируемой иностранной компании (CFC rules), скорее всего, будут использоваться для предотвращения злоупотребления подобными личными холдинговыми компаниями российских налогоплательщиков.

К организационно-техническим (административным) мерам, как правило, относят как меры превентивного характера, направленные на предупреждение злоупотреблений, так и меры, позволяющие оперативно вмешиваться в деятельность налогоплательщиков, направленную на уклонение от уплаты налогов.

В числе мер превентивного характера стоит выделить в первую очередь **информационную работу налоговых органов**, направленную на содействие налогоплательщикам в уточнении спорных или неясных положений налогового законодательства: публикация разъяснений отдельных правил исчисления и уплаты налогов, правил применения налоговых льгот, ответы на запросы индивидуальных налогоплательщиков и т. п. В рамках применения правил по контролю за трансфертными ценами налоговые органы могут также согласовывать и подписывать с налогоплательщиками имеющие обязательную силу **соглашения о ценообразовании в целях налогообложения** (российский аналог advanced pricing agreements).

В ряде стран (например, в Великобритании) есть требование к налоговым консультантам **публиковать разработанные ими схемы налоговой оптимизации.** Это также помогает налогоплательщикам заранее выявить и уточнить позицию налоговых органов в отношении предполагаемой методики налогового планирования и подготовить необходимое

экономическое и документальное обоснование на случай возможных споров с налоговыми органами.

Информация о нарушениях налогового законодательства, допущенных налогоплательщиками, не всегда признается налоговой тайной, что дает возможность другим налогоплательщикам изучать имеющиеся примеры и использовать соответствующий опыт в своем налоговом планировании.

Налоговые органы вправе требовать от налогоплательщиков соблюдения налогового законодательства, а именно: своевременной и правильной уплаты налогов, представления документов, подтверждающих право на льготы, и др. Они могут требовать объяснения и проводить проверки (в том числе встречные) соблюдения налогового законодательства, применять санкции за нарушения налогового законодательства, требовать уголовного преследования нарушителей налогового законодательства. В такой деятельности налоговым органам помогают *правила об обмене информацией между налоговыми органами разных стран*, предусмотренные международными договорами: соглашениями об устранении двойного налогообложения (Россия – участник по меньшей мере 80 действующих соглашений и готовится подписать еще несколько новых соглашений), а также Конвенции ОЭСР о взаимопомощи в области налогообложения (OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters), к которой Россия присоединилась в 2011 г., и ратифицировала ее в 2014 г. Кроме двусторонних налоговых соглашений, могут действовать и многосторонние договоренности. Так, все страны Европейского союза (ЕС) применяют к резидентам друг друга унифицированные правила исключения двойного налогообложения дивидендов, получаемых от дочерних компаний.

Налоговые органы ряда стран, в первую очередь США, используют также многосторонние и двусторонние международные соглашения, подписанные непосредственно с налоговыми органами и финансовыми институтами других стран для получения прямого доступа к информации. В их числе можно назвать Foreign Account Tax Compliant Act (FATCA), Qualified Intermediaries Agreements (QI Agreements) и др. Российские налоговые органы обсуждали возможность подписания двустороннего соглашения с американскими налоговыми органами США по принципам FATCA.

Существует ряд полномочий налоговых инспекций, которые направлены на предотвращение налоговых правонарушений. В качестве примера можно привести право налоговых органов

приостанавливать операции по счетам плательщика, а также право предъявлять в судебные органы различные иски.

Судебные доктрины – механизм борьбы с уклонением от уплаты налогов

Налоговые органы имеют возможность использовать судебный механизм для борьбы с уклонением от уплаты налогов. Мировой практикой выработаны специальные судебные доктрины, применяемые судами для признания сделок, не соответствующими требованиям законодательства по мотивам их заключения с целью уклонения от уплаты налогов или незаконного обхода налогов{514}.

Доктрина «существо над формой» (equity above the form) направлена на определение налоговых последствий мнимых сделок. Концепция, лежащая в основе этой доктрины, состоит в том, что юридические последствия сделки определяются в большей степени ее существом, нежели формой. Иными словами, если форма сделки не соответствует отношениям, которые фактически реализуются между сторонами сделки, возникают налоговые последствия, соответствующие существу сделки или реально возникшим отношениям, которые стороны могли и не предполагать.

В качестве примера можно привести договор аренды имущества между дочерней и холдинговой компаниями, заключаемый в целях обхода двойного налогообложения дивидендов, распределяемых дочерней компанией. В таком случае при выплате дивидендов под видом арендной платы может быть применен принцип «фактических дивидендов» (constructive dividends или hidden profit distributions){515}, согласно которому выплаты различного рода, производимые компанией ее акционерам, хотя и не выраженные в форме дивидендов, могут быть признаны распределением дивидендов. К компании, фактически распределяющей дивиденды под видом арендной платы (например, при ее выплате в размере, превышающем разумный размер платы за аналогичное имущество, арендуемое лицом, не взаимосвязанным с арендодателем), могут быть применены санкции за уклонение от уплаты налогов. Плательщик вправе доказывать, что распределения дивидендов не было и выплачиваемые суммы не превышали средней рыночной платы за пользование арендуемым имуществом.

Надо сказать, что эта доктрина может иметь и обратный эффект. Так, заинтересованное лицо вправе воспользоваться ею,

чтобы доказать, что существо действий должно превалировать над незначительными упущениями в форме сделки при ее заключении. В качестве примера можно привести такой случай. Стороны намеревались заключить договор купли-продажи имущества с условием распределения в процентном отношении прибыли, получаемой покупателем при последующей перепродаже этого же имущества. Сделка была оформлена как договор комиссии, хотя и с сохранением ряда характерных признаков договора купли-продажи с условием. При ее реализации возникли соответствующие договору комиссии правовые последствия, включая обязанность для покупателя уплаты налога на прибыль предприятий по повышенной ставке как в случае получения дохода от посреднической операции. Налоговая инспекция не приняла во внимание действительные намерения сторон и проигнорировала сущность фактически возникших отношений при исполнении сделки, не соответствующих отношениям комитента и комиссионера. Для разрешения возникшей проблемы стороны обратились в суд с иском о признании договора комиссии договором купли-продажи с условием и к налоговой инспекции – о взыскании излишне уплаченных сумм налога.

Суть *доктрины «деловой цели»* (business purpose) состоит в том, что сделка, дающая определенные налоговые преимущества ее сторонам, может быть признана недействительной, если не достигает деловой цели. При этом в целях предупреждения уклонения от уплаты налогов налоговая экономия не признается деловой целью сделки. Например, согласно ст. 11 Директивы ЕЭС «О слияниях»{516} налоговые преимущества, предусмотренные этим актом для компаний, проводящих слияния, поглощения или другие преобразования, не предоставляются, если установлено, что принципиальной целью или даже одной из основных целей, преследуемых сторонами при реорганизации, было уклонение от уплаты налогов или избежание (обход) налогов. Если налоговый орган продемонстрирует, что действия, предпринимаемые сторонами, не обусловлены разумными коммерческими соображениями (valid commercial reasons), такими как рационализация коммерческой деятельности, приближение производства к рынку сырья или рабочей силы и т. п., то презюмируется, что такая сделка имела своей принципиальной целью уклонение от уплаты налогов или избежание налогов. Бремя доказывания обратного возлагается на участников сделки.

В российской судебной практике этот принцип получил широкое развитие и применение, в частности, в Постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 октября 2006 г.

№ 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиками налоговой выгоды»{517}. Дальнейшее развитие эти правила получили в судебной практике, сложившейся после 2006 г. Подробно этот подход рассматривается в главе 28 настоящего учебника.

Доктрина «сделки по шагам» (step transactions) служит для определения налоговых последствий притворных сделок. Притворной называется сделка, заключаемая сторонами для вида, с целью прикрыть другую сделку, которую стороны в действительности желали заключить. Существо этой доктрины сводится к тому, что суд при рассмотрении конкретной сделки «устраняет» промежуточные операции, проведенные сторонами, и рассматривает реально достигнутые итоги. Налогоплательщики нередко дробят сделку, связанную с существенными налоговыми последствиями, на ряд промежуточных сделок, позволяющих достигнуть требуемого результата с гораздо меньшими налоговыми последствиями.

Надо сказать, что доктрина «сделки по шагам» имеет много общего как с доктриной «существо над формой», так и с доктриной «деловой цели», а применяется, как правило, в тех случаях, когда налоговые власти доказывают, что разделение единой сделки на ряд промежуточных «шагов», совершаемых с незначительными временными промежутками, имело своей целью лишь уклонение от уплаты налогов. Результатом применения доктрины может быть отказ от предоставления налоговых льгот, на которые стороны могли рассчитывать при дроблении сделки, установление обязанности уплачивать налоги, соответствующие основной сделке, и в ряде случаев – применение мер ответственности за уклонение от уплаты налогов.

Глава 28
Налогово-правовые последствия злоупотребления правом и налогового мошенничества

28.1. Форма злоупотребления правом в целях минимизации налогов

Для целей налогообложения хозяйственные операции должны учитываться в соответствии с их действительным экономическим смыслом. В ряде случаев существо операции позволяет облекать ее в различные формы, предусмотренные законодательством. Например, учредитель компании может для дополнительного финансирования деятельности внести денежный вклад в уставный капитал либо предоставить компании заем. Налогоплательщик вправе выбрать ту форму финансирования, которая представляется ему наиболее выгодной, в том числе и по соображениям налоговой экономии.

> Применение в целях минимизации налогов неадекватных юридических конструкций для оформления хозяйственных операций рассматривается как злоупотребление правом.

Но не всегда избранная налогоплательщиком форма операции соответствует ее существу. Например, некоторое время назад был популярным прием, с помощью которого банки сокращали платежи социального налога: вместо выплаты заработной платы сотрудникам им открывались депозиты, по которым начислялись сверхвысокие проценты, многократно превышающие рыночные. В таком случае форма операции (выплата процентов) не соответствовала ее существу (оплата труда).

Последствием доказанного расхождения формы хозяйственной операции и ее экономического смысла служит реконструкция налоговых последствий: объем прав и обязанностей налогоплательщика необходимо определить исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции.

Применение в целях минимизации налогов неадекватных юридических конструкций для оформления хозяйственных операций

рассматривается как злоупотребление правом.

Злоупотребление правом предполагает, что лицо, полностью следуя предписаниям правовой нормы, поступает правомерно, однако не получает юридической защиты своих прав и ответственно за убытки, причиняемые третьим лицам, поскольку действует во вред кому-то без правомерной выгоды для себя.

Выявление злоупотребления правом влечет уплату соответствующей недоимки. Для определения размера задолженности операции, образующие состав злоупотребления, следует переквалифицировать, с тем чтобы восстановить ситуацию, которая бы имела место при отсутствии операций, образующих такое злоупотребление. Объем прав и обязанностей налогоплательщика определяется исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции.

В такой ситуации следует провести полный пересчет налоговых последствий всех взаимосвязанных операций с учетом положений налогового законодательства, действовавшего в соответствующих налоговых периодах.

При этом сделка или совокупность сделок, послуживших юридической формой обхода требований налогового законодательства, сохраняются в гражданско-правовом смысле и не признаются ничтожными или оспоримыми. Отказ стороны от исполнения сделки при изменении судом налоговых последствий не имеет юридического основания.

Иными словами, *необходимо разделять налоговые последствия и юридическую судьбу сделки*. Сам факт недействительности сделки не существенен для налогообложения до тех пор, пока стороны этой сделки не отказываются от полученного экономического результата недействительной сделки (например, реституцией).

Недействительность (в том числе ничтожность) сделки не существенна, если экономический результат сделки фактически достигнут. Поэтому, например, сделки с пороком формы считаются в целях налогообложения действительными. То же относится и к случаям дефекта правоспособности стороны сделки, когда сделка совершена лицом, не имеющим полномочий на ее совершение. Налоговые последствия зависят только от экономических последствий фактических действий налогоплательщика.

28.2. Гарантии соблюдения прав налогоплательщиков при борьбе со злоупотреблениями правом

При оценке деятельности налогоплательщика следует

исходить из того, что п. 6 ст. 3 НК РФ устанавливаются повышенные требования к соблюдению принципа определенности и предсказуемости законодательных норм: акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком размере он должен платить. Законодательство Российской Федерации не требует от налогоплательщика выбора в пользу той экономической ситуации, которая влечет уплату максимальной суммы налога.

Практика российских судов также не оспаривает право налогоплательщиков проводить свои хозяйственные операции так, чтобы налоговые последствия были минимальными. *Однако в избранном налогоплательщиком варианте сделок не должно присутствовать признака искусственности, лишенной хозяйственного смысла.*

Так, ВАС РФ указал в Постановлении Пленума от 12 октября 2006 г. № 53, что «возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения других предусмотренных или не запрещенных законом операций, не является основанием для признания налоговой выгоды необоснованной»{518}.

«Платить налоги – обязанность. Платить мало налогов – искусство»[21].

Иными словами, налоговый орган не вправе настаивать, что налогоплательщик должен был выбрать тот или иной вариант построения хозяйственных операций. Спор может возникнуть лишь в случае, если налоговый орган сочтет сделку лишенной хозяйственного значения, совершенной лишь как часть схемы, направленной исключительно на минимизацию платежей в бюджет.

Такого же подхода придерживается и Суд Европейского союза. Он считает, что установленные законом ограничения прав и свобод оправданы только для полностью искусственных схем. Такими признаются схемы, не отражающие экономической реальности и направленные исключительно на уклонение от уплаты налогов{519}.

Следует обратить внимание на то, что налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Это означает, что *в подтверждение деловой цели операции не должны приниматься доводы, что материальный эффект получен в виде экономии на налоге.*

Действующее налоговое законодательство РФ не указывает фактов, которые должны быть определяющими при выявлении

действительного экономического смысла хозяйственной операции, не содержит критериев выявления различия между формой и сущностью сделки.

В условиях неопределенности для того, чтобы избежать неоправданных толкований и выводов, выносить решения о налоговых доначислениях, ссылаясь на действительный экономический смысл операции, допустимо лишь в исключительных случаях, когда имеются несомненные доказательства, объективно выявляющие экономическое содержание сделок.

Следует учитывать, что определение вида экономического эффекта сделки и тем более количественный подсчет этого эффекта, требуют применения специальных познаний. Самостоятельные, без привлечения специалистов и экспертов в сфере экономики ценообразования, попытки налоговых органов сделать выводы об экономическом результате хозяйственных операций часто приводят к принятию необоснованных решений.

Установление деловой цели хозяйственных операций также требует специальных познаний и опыта в том виде экономической деятельности (бизнеса), которым занят налогоплательщик. При анализе деловой цели должны привлекаться эксперты, использоваться заключения специалистов.

Доказательства, представленные суду сторонами по делу в подтверждение своей позиции о наличии или отсутствии деловой цели (такие как общие статистические данные, статистические данные налогоплательщика или аналогичных лиц, протоколы осмотра производственных помещений, показания должностных лиц налогоплательщика, документы, полученные в установленном порядке от третьих лиц, научные публикации), должны непосредственно оцениваться судом только в том случае, если суд не предполагает делать на основе этих доказательств выводы экономического или финансового содержания. В остальных случаях такие доказательства должны быть оценены в установленном процессуальном законодательством порядке специалистами или экспертами, поскольку обоснованная оценка деловой цели операции невозможна без специальных познаний.

Для принятия решения о деловой цели хозяйственной операции на основе оценки обстоятельств дела необходимо выявить намерения налогоплательщика об экономическом эффекте проведенной операции.

Реальный результат деятельности может не совпадать с расчетами и ожиданиями. Для вывода о наличии или отсутствии деловой цели важно прежде всего оценить именно направленность деятельности, а не ее результативность

(прибыльность).

С учетом этой позиции следует оценивать, например, убыточные сделки или операции, изначально не рассчитанные на получение прибыли. Эти факты не свидетельствуют об отсутствии деловой цели. Такие сделки могут быть направлены, в частности, на уменьшение убытков при снижении цены на неликвидный товар (например, сезонная распродажа).

Следует устанавливать, были ли у налогоплательщика разумные экономические или другие причины деловой (хозяйственной) направленности: налогоплательщик действительно намеревался получить прибыль, но допустил предпринимательский просчет или попал в негативную ситуацию на рынке; его намерения состояли в получении экономического эффекта в перспективе или опосредованно.

«Судья спрашивает налогоплательщика:

– Вы уклонились от уплаты налогов так, как рассказал налоговый инспектор?

– Совсем не так, но и его метод заслуживает внимания!»[22]

Экономический эффект может состоять не только в непосредственном получении прибыли, однако должен быть направлен на получение прибыли в перспективе (развитием или поддержанием, сохранением хозяйственной деятельности), поскольку целью предпринимательской деятельности служит все же прибыль, или на минимизацию убытков. В этом случае затраты налогоплательщика будут соответствовать критерию деловой цели.

С учетом этих положений следует подходить к оценке таких доводов налогоплательщиков, как совершение бесприбыльной сделки в целях увеличения доли на рынке сбыта, проведения рекламной акции, изучения спроса и т. п.

> Налоговые органы и суды при выявлении деловых целей хозяйственных операций не вправе анализировать планы и намерения хозяйствующих субъектов с позиции целесообразности в аспекте выбора того или иного бизнес-решения.

В соответствии с позицией Конституционного Суда РФ, выраженной в Постановлении от 24 февраля 2004 г. № 3-П, «судебный контроль призван обеспечивать защиту прав и свобод акционеров, а не проверять экономическую целесообразность решений, принимаемых советом директоров и общим собранием акционеров, которые обладают самостоятельностью и широкой дискрецией при принятии решений в сфере бизнеса. В силу

рискового характера предпринимательской деятельности существуют объективные пределы в возможностях судов выявлять наличие в ней деловых просчетов».

Налоговые органы и суды при выявлении деловых целей хозяйственных операций не вправе анализировать планы и намерения хозяйствующих субъектов с позиции целесообразности в аспекте выбора того или иного бизнес-решения.

28.3. Предмет доказывания при установлении деловой цели

Процесс доказывания по делам об отсутствии/наличии деловой цели хозяйственной операции предусматривает последовательное установление ряда фактов. Доказыванию подлежат три группы обстоятельств.

1. Налоговый орган должен *подтвердить, что совершенная налогоплательщиком сделка (серия сделок) нехарактерна для хозяйственного оборота*, что в коммерческой практике никто не поступает подобным образом и что существуют более экономичные, простые, прямые способы получить тот же хозяйственный результат. Налоговый орган в подтверждение своей позиции должен представить соответствующие доказательства (документы, расчеты, заключения специалистов, статистические данные и др.).

Налогоплательщик может опровергать позицию налогового органа, а может доказывать, что отступление «от стандарта» объясняется экономическими или иными деловыми соображениями, не относящимися к налогам.

Следует учитывать, что «нехарактерность» сделки служит лишь отправным признаком для распознавания заведомо искусственных юридических конструкций. Она не имеет отрицательной характеристики и должна оцениваться с учетом возможности достижения экономического результата разными способами, в том числе сопряженными с налоговой выгодой.

2. После доказывания «необычности» сделки устанавливается *наличие или отсутствие деловой цели хозяйственной операции*, что предполагает последовательное исследование элементов ее структуры: экономический аспект, финансовый аспект, правовой аспект.

Экономический аспект означает изучение спорной ситуации с позиции направленности сделки на достижение производственных задач: каковы бизнес-цели операции, ее соответствие избранной деловой стратегии, значение для развития компании, достигнутые и ожидаемые результаты и т. п.

Финансовый аспект предполагает исследование прибыльности операции, порядка ее финансирования, в том числе обусловленность избранного варианта действий налогоплательщика требованиям кредитных организаций и т. п.

Правовой аспект предполагает изучение законодательных ограничений и требований, повлиявших на структурирование сделки.

Для подтверждения деловой цели хозяйственной операции достаточно подтверждения хотя бы одного аспекта. Например, если установлено, что «экономически нелогичные» действия налогоплательщика предопределены требованиями законодательства, то спорную операцию следует признать соответствующей критериям деловой цели.

Если сделка оказалась убыточной из-за бизнес-просчетов руководства компании, однако доказана ее производственная направленность, то нет оснований отказывать в признании деловой цели сделки.

Исследованию вопроса о деловой цели хозяйственной операции не соответствуют упрощенные подходы, когда поэлементный анализ структуры деловой цели заменяется выводами, базирующимися на макроэкономических показателях.

Так, в одном из рассмотренных арбитражным судом дел было установлено, что налогоплательщик понес крупные расходы, связанные с управлением компанией. Деятельность компании оказалась убыточной. Суд посчитал, что указанные расходы экономически не обоснованы, поскольку производственная отрасль, к которой относился налогоплательщик, в целом в исследуемый период была высокоприбыльной.

Суд не учел, что макроэкономические показатели могут использоваться сторонами дела и судом только в качестве косвенных доказательств, укрепляющих убежденность суда в правильном установлении обстоятельств дела на основе исследования доказательств, относящихся к обстоятельствам конкретной хозяйственной операции и, следовательно, имеющим микроэкономический характер.

Следует учитывать, что есть риск оценки любых новых хозяйственных операций, инновационных сделок, не применявшихся ранее в экономическом обороте, в качестве «нехарактерных для рыночных отношений». Эта угроза не должна сдерживать развитие новых форм и методов хозяйствования, поэтому налогоплательщикам в судебном процессе должны быть предоставлены широкие предопределенные законом возможности обоснования деловой цели операции.

3. Исследовав доказательства по вопросу характерности

операции для хозяйственного оборота, а затем ее деловой цели, необходимо перейти к *изучению третьего признака* спорной операции – *служит ли эта операция целям снижения налога*.

В тех случаях, когда экономически не оправданные действия налогоплательщика не приводят к получению налоговой выгоды, нет оснований для негативных последствий применения «концепции деловой цели».

Поэтому обязательным предметом доказывания налоговым органом по делам об уклонениях от налогообложения служит размер налоговой выгоды и причинно-следственная связь между этой выгодой и специальными действиями налогоплательщика, которые налоговый орган считает направленными на обход налога.

Размер налоговой выгоды определяется как разница между минимальной суммой налога, которую налогоплательщик должен был бы заплатить, не прибегая к построению искусственных конструкций, и фактически уплаченной суммой.

Соответственно, налоговый орган обязан представить обоснование действительной (фактической) экономической цели хозяйственной операции (системы операций) налогоплательщика, подтвержденное документально, а также расчет налогов, которые должны уплачиваться исходя из «реконструированной» налоговым органом хозяйственной ситуации.

При этом налогоплательщик имеет право опровергать как саму хозяйственную цель, обозначенную налоговым органом, так и представленный расчет налога. Поскольку налогоплательщик имеет право до известных пределов минимизировать налогообложение, он вправе представить обоснование того, что указанная налоговым органом хозяйственная цель могла быть достигнута с меньшими налоговыми последствиями без потери деловой обоснованности операций, что приводит к снижению размера налоговой выгоды.

28.4. Пределы применения концепции деловой цели

1. Следует учитывать, что «*концепция деловой цели» относится к так называемым общим способам, направленным на предотвращение уклонений от налогообложения.* Эта концепция рассчитана на ликвидацию пробелов в законодательстве, на случаи злоупотребления правом. В тех ситуациях, *когда конкретные проблемы налогообложения регулируются специальными нормами, применению подлежат исключительно эти нормы и использование «концепции деловой цели» не допускается ни для обоснования позиции налогового органа, ни для обоснования*

позиции налогоплательщика.

Так, для предотвращения уклонений от налогообложения применением трансфертных цен установлены специальные правила, которые и подлежат применению в тех случаях, когда получение налоговой выгоды сопряжено с манипулированием ценами на товары (работы, услуги). «Концепция деловой цели» не может применяться для того, чтобы обойти установленные НК РФ ограничения контроля за трансфертными ценами и расширить сферу контроля.

То же самое относится и к нормам, направленным на предотвращение уклонения от налогообложения выплатой материнской компании процентов по займам вместо дивидендов (правило «недостаточной капитализации» (пп. 2–4 ст. 269 НК РФ), а также и ко всем другим специальным нормам налогового законодательства, направленным против конкретных проявлений необоснованного получения налоговой выгоды.

2. В тех случаях, когда *законодательство о налогах и сборах устанавливает возможность получения налоговой выгоды в конкретной ситуации, нет оснований для проверки деловой цели соответствующих хозяйственных операций*.

Например, безвозмездная передача имущества между материнской и дочерними компаниями (при условии, что доля участия материнской компании превышает 50 %) не облагается налогом на прибыль (подп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ). Норма сконструирована так, что законодатель априори не связывает ее последствия с обоснованием передачи средств какой-либо целью и не предусматривает необходимости эту цель выяснять и устанавливать.

3. *Концепция деловой цели не должна препятствовать совершению налогоплательщиком тех действий*, которые налоговое законодательство специально предусматривает в качестве основания для получения налоговой выгоды.

Например, не может быть поставлено под сомнение право налогоплательщика, ведущего предпринимательскую деятельность, отказаться от общего режима налогообложения и перейти на упрощенную систему налогообложения (гл. 26.2 НК РФ), хотя единственной или основной причиной такого выбора следует признать стремление уменьшить налоговое бремя.

28.5. Отличие злоупотребления правом в целях минимизации налогов от налогового мошенничества

Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с реальной

предпринимательской или иной экономической деятельностью. В соответствии с п. 2 ст. 1 ГК РФ граждане (физические лица) и юридические лица приобретают и реализуют свои гражданские права своей волей и в своем интересе; они свободны в установлении своих прав и обязанностей на основе договора и в определении любых не противоречащих законодательству условий договора. В соответствии с ч. 4 ст. 3 НК РФ не допускается ограничение или создание препятствий экономической деятельности физических лиц и организаций, не запрещенной законом, посредством налогов и сборов. Согласно ч. 3 ст. 3 НК РФ налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными.

> Налоговая выгода не может быть признана обоснованной, если получена налогоплательщиком вне связи с реальной предпринимательской или иной экономической деятельностью.

В связи с изложенным при рассмотрении налоговых споров надлежит устанавливать, действовал ли налогоплательщик в рамках деятельности, направленной на извлечение прибыли или иной выгоды от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг, или же он преследовал в качестве единственной цели – получение налоговых выгод.

Такие действия совершаются в основном с НДС, когда заключаются сделки и совершаются операции исключительно ради возмещения налога из бюджета. В отличие от сделок, совершенных без деловой цели, в таком случае речь идет не о злоупотреблении правом, а о прямом нарушении закона, сопряженном с обманом.

«Концепция деловой цели» применяется, когда налогоплательщик стремился достичь законного хозяйственного результата, но выбрал для этого негодные (с точки зрения налогового права) средства. Если же нет никакого намерения получить законный хозяйственный (предпринимательский) результат, а операции совершаются ради получения налоговой выгоды (например, получения средств из бюджета в форме возврата НДС), то «концепция деловой цели» применяться не может. Задача этой концепции – установить деловую цель и исходя из этого рассчитать налоги. Если деловой цели операции вообще не существует, то для предотвращения уклонения от налогообложения подлежат применению другие подходы.

Совершение операций, рассчитанных на получение дохода за счет средств бюджета, не может рассматриваться как законная предпринимательская деятельность и, следовательно, не может

быть основанием для применения тех норм налогового законодательства, которые регулируют налоговые последствия действий, совершенных в рамках предпринимательства.

Применительно к НДС необоснованные налоговые выгоды имеют место, если формально законная хозяйственная операция влечет получение налоговых вычетов, использование которых противоречит цели, прямо определенной налоговым законодательством. Такая цель в соответствии со ст. 171 НК РФ состоит в вычете только по затратам, предназначенным, в частности, для совершения операций, признаваемых объектами обложения налогом на добавленную стоимость.

Если установлено, что операции с товарами (работами, услугами) не образуют реализации и экономической (предпринимательской) деятельности, как их понимают НК РФ и ГК РФ, то налогоплательщику может быть отказано в праве уменьшить общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 НК РФ, на соответствующие суммы вычетов.

28.6. Признаки экономически немотивированного поведения налогоплательщика

Отсутствие фактов реализации и экономической (предпринимательской) деятельности следует устанавливать на основе обстоятельств, содержащих признаки экономически немотивированного поведения налогоплательщика.

При этом следует учитывать и оценивать доказательства, касающиеся особых обстоятельств создания компании-налогоплательщика и (или) ее контрагентов; особенностей экономической деятельности налогоплательщика и (или) его контрагентов; особенностей конкретной хозяйственной операции. Необходимо установить, предопределены ли они спецификой хозяйственной деятельности конкретного налогоплательщика или же в совокупности свидетельствуют о неэкономическом (непредпринимательском) направлении деятельности налогоплательщика.

1. **Особыми обстоятельствами создания организации и (или) ее контрагентов** выступают, в частности, следующие:

– Создание компании незадолго до совершения крупной сделки. В целях доказывания неэкономического содержания деятельности налогоплательщика необходимо установить, что учредители организации не преследовали цели вести предпринимательскую или иную экономическую деятельность и извлекать из этого прибыль или иную выгоду, возникающую от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ

или оказания услуг, а намеревались получить лишь налоговые выгоды от использования прав, предоставленных законодательством о налогах и сборах.

– Отсутствие по месту нахождения, указанному в учредительных документах. При этом следует изучить объяснения налогоплательщика о причинах расхождения места регистрации и места фактической деятельности.

– Отсутствие управленческого и технического персонала и других условий, необходимых для достижения результатов соответствующей экономической деятельности.

– Взаимозависимость участников организаций, руководителей или иных лиц, выполняющих управленческие функции в организации. При этом необходимо иметь в виду, что взаимозависимость и тождественность участников организаций, руководителей или иных лиц, выполняющих управленческие функции в организации, не свидетельствуют об искусственной конструкции экономической деятельности, если это объясняется, в частности, потребностями обособления единого технологического процесса, другими обоснованными экономическими потребностями.

2. **Особыми обстоятельствами ведения хозяйственной деятельности налогоплательщиком и (или) его контрагентами, признаны, в частности, следующие:**

– отсутствие основных средств, другого имущества, необходимого для совершения операций;

– неритмичность проведения хозяйственных операций;

– представление налоговой отчетности, в которой указано, что у налогоплательщика отсутствует объект налогообложения по итогам налогового периода;

– систематическое нарушение налогового законодательства, подтвержденное вступившими в законную силу актами государственных органов.

3. **Особыми обстоятельствами совершения конкретных хозяйственных операций,** в связи с которыми налогоплательщик заявил о праве на вычет предъявленных ему сумм НДС, признаны, в частности, следующие.

Обстоятельства, рождающие подозрения в отсутствии факта сделки (хозяйственной операции):

– случайная единичность операции, отличающейся от обычной (профильной) хозяйственной деятельности налогоплательщика;

– деятельность не по месту нахождения компании и обычной географии ее экономической деятельности;

– отсутствие у налогоплательщика штата работников,

складских помещений, транспортных средств, договоров перевозки и хранения грузов и иные признаки отсутствия фактического движения товаров.

Обстоятельства, которые могут свидетельствовать о немотивированности сделки (хозяйственной операции) предпринимательской целью:

– особые формы расчетов и сроки платежей, свидетельствующие о групповой согласованности операций, а также транзитные платежи, не объяснимые разумными экономическими целями;

– применение цен, многократно отличающихся от рыночных, резкое различие цен при продажах одного и того же товара в рамках одной цепочки поставок;

– получение дохода от операции ниже обычного размера дохода или расход на операцию выше обычного размера в отличие от других операций конкретного налогоплательщика, это обстоятельство может объясняться такими экономически оправданными целями, как увеличение доли рынка в условиях конкуренции, маркетинговые и иные подобные меры развития экономической деятельности, отсутствие спроса на товары (работы, услуги);

– осведомленность налогоплательщика о противоправности деятельности своего контрагента в отношении обязанности уплачивать законно установленные налоги и сборы;

– предоставление отсрочки платежа на неопределенный или слишком длительный срок без уплаты процентов и другие нетипичные условия договора, свидетельствующие о взаимозависимости сторон.

Необходимо учитывать, что ни одно из перечисленных обстоятельств, взятое в отдельности, не может свидетельствовать о неэкономическом направлении деятельности налогоплательщика и отсутствии реализации товаров (работ, услуг). Поэтому выявление таких обстоятельств не влечет возложения на налогоплательщика бремени доказывания.

Необходимо исходить из процессуальной презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики: добросовестность действий налогоплательщиков предполагается.

> Нарушение налоговых обязанностей контрагентами налогоплательщика не может служить самостоятельным основанием отказа налогоплательщику в вычетах НДС.

Следовательно, обязанность налоговых органов доказывания в делах об оспаривании права на вычет предъявленной суммы

НДС состоит из следующих обязательных элементов:

– *во-первых*, обязанности доказать наличие каждого фактического обстоятельства, лежащего в основе позиции налогового органа;

– *во-вторых*, обязанности представить доказательства использования каждого из этих обстоятельств в отдельности в целях необоснованного получения налогоплательщиком налоговых выгод;

– *в-третьих*, обязанности обосновать, почему доказанная совокупность фактических обстоятельств во взаимосвязи образует систему и может служить основой для вывода об отсутствии реализации и экономической (предпринимательской) деятельности.

28.7. Налогово-правовые последствия особых отношений налогоплательщика с его контрагентами

Следует иметь в виду, что нарушение налоговых обязанностей контрагентами налогоплательщика не может служить самостоятельным основанием отказа налогоплательщику в вычетах по НДС, включении расходов в состав затрат на производство продукции и др.

В некоторых случаях возможен отказ в возмещении НДС, уплаченного поставщику, если установлено, что в цепочке поставок кем-то не выполняются обязанности уплаты НДС в бюджет.

Согласно ст. 146 НК РФ объектом НДС признается реализация товаров (работ, услуг). Реализацией кодекс называет передачу права собственности на товары, на результаты выполненных работ. Каких-либо положений, позволяющих относить к единой реализации совокупность различных актов по передаче прав собственности, российское законодательство не содержит.

Это подтвердил, в частности, и Конституционный Суд РФ в Определении от 16 октября 2003 г. № 329-О. Заявитель жалобы просил признать не соответствующими Конституции РФ положения ст. 176 НК РФ, поскольку, как считал заявитель, они по смыслу, придаваемому им правоприменительной практикой, ставят возможность применения налогоплательщиком налоговых вычетов по НДС при экспорте товаров в зависимость от исполнения всеми предшествующими поставщиками товаров на территории РФ обязанности перечисления суммы налога в бюджет.

Конституционный Суд РФ пришел к выводу, что

«истолкование ст. 57 Конституции Российской Федерации в системной связи с другими положениями Конституции Российской Федерации не позволяет сделать вывод, что налогоплательщик несет ответственность за действия всех организаций, участвующих в многостадийном процессе уплаты и перечисления налогов в бюджет» (п. 2).

Отказ в возмещении НДС возможен, если доказано, что налогоплательщик либо соучаствует в сложных многостадийных операциях, совершаемых исключительно ради получения налога из бюджета, либо не проявил должной осмотрительности в выборе контрагента. При этом должна быть установлена виновность налогоплательщика (в форме умысла или неосторожности), действия которого привели или способствовали незаконному неполучению бюджетом налогов.

Однако обязанность проявлять должную осмотрительность, формы и способы выполнения этой обязанности, последствия ее неисполнения должны устанавливаться законом. Иной путь не соответствует принципу правовой определенности, согласно которому негативные меры должны быть однозначными, а их применение – предсказуемым для лиц, к которым они применяются. Это подтвердил Конституционный Суд РФ в Определении от 16 октября 2003 г. № 329-О: «По смыслу положения, содержащегося в п. 7 ст. 3 Налогового кодекса Российской Федерации, в сфере налоговых отношений действует презумпция добросовестности. Правоприменительные органы не могут истолковать понятие добросовестные налогоплательщики как возлагающее на налогоплательщиков дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством» (п. 2).

Поскольку Налоговый кодекс РФ не устанавливает ни обязанности налогоплательщика проявлять должную осмотрительность, ни формы и способов исполнения такой обязанности, то определять последствия ее неисполнения судебной практикой недопустимо. Поэтому ссылки в судебных актах на неосмотрительность возможны лишь как дополнения к доказанному отсутствию экономической деятельности налогоплательщика.

Налоговая выгода может быть признана необоснованной, если налоговым органом будет доказано, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, из-за отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом.

Ссылка на неосмотрительность как на проявление неосторожной формы вины допустима только тогда, когда

подтверждено, что поведение налогоплательщика повлияло или могло повлиять на непоступление НДС в бюджет. При этом должна быть установлена причинно-следственная связь действий налогоплательщика, требующего возмещения НДС, и противоправного неисполнения обязанностей третьим лицом.

Такая причинно-следственная связь не может состоять в простой констатации обстоятельства, что налогоплательщик перечислил сумму НДС поставщику, который не уплатил НДС в бюджет. Уплата НДС поставщику – правомерное поведение. В таких действиях вины нет.

При рассмотрении споров о правомерности и обоснованности требований возместить НДС следует оценивать доводы налоговых органов о том, что деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц направлена на совершенствование операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими всех налоговых обязанностей. При этом факт неисполнения контрагентами налоговых обязанностей должен быть доказан в установленном порядке.

Контрольные тесты

Выберите правильный или наиболее полный ответ {520}.

К главе 27

1. Суть вестминстерского подхода к налоговому планированию состоит в том, что при исчислении налога учитывается:

а) цель хозяйственной операции;

б) форма хозяйственной операции;

в) существо и форма хозяйственной операции.

2. В отличие от налогового планирования при уклонении от уплаты налогов используются:

а) незаконные методы уменьшения налоговых обязательств;

б) методы, основанные на использовании международных соглашений об избежании двойного налогообложения;

в) методы, связанные с искажением данных учета и отчетности.

3. В отличие от налогового планирования обход налогов – это:

а) незаконное поведение;

б) активное поведение;

в) пассивное поведение.

4. Использование пробелов налогового законодательства характерно для:

а) долгосрочного налогового планирования;

б) краткосрочного налогового планирования;

в) перспективного налогового планирования.

5. Налоговым убежищем называют страну, в которой:

а) установлен льготный налоговый режим для отдельных видов деятельности;

б) установлен льготный налоговый режим для отдельных видов деятельности или категорий налогоплательщиков;

в) установлен льготный налоговый режим для деятельности иностранных лиц.

6. Предприятие, несущее неограниченную имущественную ответственность перед кредиторами, как правило, имеет:

а) повышенные налоговые обязательства;

б) пониженные налоговые обязательства;

в) стандартные налоговые обязательства.

7. К законодательным ограничениям противодействию уклонению от уплаты налогов обычно относят:

а) общие нормы, запрещающие деятельность, направленную на уклонение от уплаты налогов или злоупотребление правами налогоплательщиков;

б) специальные нормы и правила.

8. Специальные нормы и правила противодействия уклонению от уплаты налогов включают:

а) правила по контролю за трансфертными ценами;

б) правила недостаточной капитализации;

в) правила контролируемой иностранной компании;

г) налоговое резидентство;

д) правила определения бенефициарного собственника.

9. К организационно-техническим (административным) мерам, как правило, относят:

а) меры превентивного характера, направленные на предупреждение злоупотреблений;

б) меры, позволяющие оперативно вмешиваться в деятельность налогоплательщиков, направленную на уклонение от уплаты налогов.

10. Штрафными называют налоги:

а) отличающиеся высокими ставками;

б) взимаемые в повышенном размере при выявлении налоговых правонарушений;

в) устанавливаемые в целях ограничения возможностей налогового планирования.

11. Если доказано, что действия налогоплательщика не обусловлены разумными коммерческими соображениями, то презюмируется, что они совершены в целях уклонения от налогов. Это правило называется:

а) доктриной «деловая цель»;

б) доктриной «существо над формой»;

в) доктриной «сделка по шагам».

12. Если доказано, что коммерческий результат, фактически полученный налогоплательщиком посредством заключения ряда сделок, разумнее получить с использованием других правовых форм, то налоговые последствия определяются исходя из этих правовых форм. Это правило называется:

а) доктриной «деловая цель»;

б) доктриной «сделка по шагам»;

в) вестминстерской доктриной.

13. Если форма сделки не соответствует фактическим отношениям сторон, то налоговые последствия определяются исходя из этих фактических отношений. Это правило называется:

а) доктриной «деловая цель»;

б) доктриной «существо над формой»;

в) вестминстерской доктриной.

К главе 28

14. Злоупотребление правом состоит в:

а) выборе налогоплательщиком варианта хозяйственной операции, приводящего к минимизации налоговых платежей;

б) применении налогоплательщиком неадекватной юридической конструкции для оформления хозяйственной операции;

в) неотражении в бухгалтерских регистрах хозяйственных операций или искажение данных об этих операциях.

15. Сделка (совокупность сделок), послужившая юридической формой для обхода требований налогового законодательства:

а) сохраняется в гражданско-правовом смысле;

б) признается ничтожной;

в) признается оспоримой.

16. Сделки с пороком формы:

а) в целях налогообложения считаются действительными;

б) в целях налогообложения считаются действительными, пока стороны сделки не отказались от полученного результата;

в) в целях налогообложения считаются недействительными.

17. Довод, что материальный эффект сделки состоит в

экономии на налоге:

а) может приниматься в подтверждение деловой цели хозяйственной операции;

б) не может приниматься в подтверждение деловой цели хозяйственной операции, за исключением транспортных сделок;

в) не может приниматься в подтверждение деловой цели хозяйственной операции.

18. При установлении деловой цели хозяйственной операции налоговый инспектор вправе оценивать:

а) целесообразность хозяйственной операции;

б) целесообразность и экономический результат хозяйственной операции;

в) экономический результат хозяйственной операции.

19. При доказывании деловой цели хозяйственной операции выявление ее экономического аспекта предполагает установление:

а) направленности сделки на достижение производственных задач;

б) прибыльности/избыточности операций;

в) законодательных ограничений, повлиявших на структурирование сделки.

20. Убыточная сделка не признается лишенной деловой цели, если:

а) подтверждается отсутствие деловых просчетов налогоплательщика;

б) доказана производственная направленность сделки;

в) доказана производственная направленность сделки и подтверждено отсутствие деловых просчетов налогоплательщика.

21. Концепция деловой цели принимается в случаях, когда налогоплательщик:

а) не имел намерения получить законный хозяйственный (предпринимательский) результат, а операции совершил ради налоговой выгоды;

б) стремился достичь законный хозяйственный результат, но выбрал для этого негодные средства;

в) в обоих случаях, указанных выше.

22. Отказ налогоплательщика в возмещении НДС правомерен, если доказано, что он:

а) соучаствовал в операциях, совершенных исключительно ради получения прибыли из бюджета;

б) не проявил должной осмотрительности в выборе контрагента;

в) в обоих случаях, указанных выше.

Список рекомендованной литературы

К главе 27

1. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н., Брызгалин В.В., Баженов О.И. Методы налоговой оптимизации, или Как избежать опасных ошибок. – М.: Аналитика-Пресс, 1999.
2. Горбунов А.Р. Налоговое планирование и создание компаний за рубежом. – М.: Анкил, 1999.
3. Дернберг Р.Л. Международное налогообложение / Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ, 1997.
4. Кашин В.А. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998.
5. Козенкова Т.А. Налоговое планирование на предприятии. – М.: АиН, 1999.
6. Мещерякова О.В. Налоговые системы развитых стран мира (справочник). – М.: Фонд «Правовая культура», 1995.
7. Русакова И.Г., Кашин В.А., Толкушкин А.В. и др. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие для вузов. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998.
8. Офшорные компании: обзоры, комментарии, рекомендации. – М.: НПК-ВЕСТА, 1995.
9. Соловьев И.Н. Как избежать ошибок при налоговом планировании. Налоговые санкции. – М.: Налоговый вестник, 2002.
10. Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике / Под ред. С.Ф. Сутырина. – СПб.: Изд-во В.А. Михайлова, Полнус, 1998.

К главе 28

1. Завязочникова М.В. Концепция злоупотребления правом в решениях Европейского суда по налоговым спорам // Налоговед. 2008. № 12(60). С. 58–63.
2. Захаров А.С. Налоговое право ЕС: применение положений против избежания налогов и злоупотреблений льготами // Налоговед, 2009. № 2(62). С. 74–82.
3. Имыкшенова Е.А. Anti-avoidance: английский вариант // Налоговед. 2010. № 12(84). С. 67–79.
4. Ларо Д. Опыт США: доктрины экономической сущности и деловой цели // Налоговед. 2010. № 1(73). С. 63–71.

5. Ларо Д. Кодификация доктрины экономической сущности в США//Налоговед. 2011. № 4(88). С. 73–79.

6. Ларо Д. Кодифицированная доктрина экономической сущности: первые результаты применения // Налоговед. 2011. № 12(96). С. 69–81.

Ответы к контрольным тестам

Раздел I. Основные положения теории налогового права

1. – в	12. – в	23. – б	34. – а	45. – б
2. – в	13. – б	24. – а	35. – в	46. – б
3. – б	14. – а	25. – в	36. – в	47. – а
4. – б	15. – б	26. – а	37. – в	48. – а
5. – а	16. – а	27. – а	38. – б	49. – б
6. – б	17. – в	28. – а	39. – а	50. – а
7. – а	18. – а	29. – б	40. – в	51. – б
8. – б	19. – а	30. – б	41. – а	52. – а
9. – а	20. – б	31. – б	42. – а	
10. – а	21. – б	32. – в	43. – б	
11. – в	22. – в	33. – б	44. – б	

Раздел II. Налоговые правоотношения

1. – а	7. – а	13. – в	19. – а	25. – б
2. – б	8. – в	14. – а	20. – в	26. – б
3. – б	9. – а	15. – б	21. – б	27. – в
4. – а	10. – б	16. – а	22. – в	28. – б
5. – в	11. – б	17. – б	23. – в	29. – а
6. – в	12. – а	18. – в	24. – в	30. – б

Раздел III. Источники налогового права

1. – в	7. – а	13. – в	19. – а	25. – а
2. – б	8. – б	14. – б	20. – б	26. – а
3. – в	9. – б	15. – а	21. – а	27. – б
4. – а	10. – б	16. – в	22. – в	28. – в
5. – а	11. – в	17. – б	23. – в	29. – в
6. – в	12. – а	18. – в	24. – а	

Раздел IV. Система налогов в Российской Федерации

1. – в	8. – в	15. – б	22. – а	29. – б
2. – а	9. – б	16. – б	23. – а	30. – б
3. – б	10. – б	17. – б	24. – б	31. – в
4. – а	11. – б	18. – б	25. – а	32. – в
5. – а	12. – б	19. – б	26. – а	
6. – б	13. – в	20. – б	27. – б	
7. – б	14. – в	21. – а	28. – б	

Раздел V. Налоговый федерализм

1. – в	4. – а	7. – б	10. – б	13. – б
2. – б	5. – в	8. – а	11. – а	14. – а
3. – б	6. – а	9. – в	12. – в	

Раздел VI. Налогово-правовые аспекты международной экономической интеграции государств

1. – в	4. – б	7. – г	10. – в
2. – б	5. – в	8. – а	11. – б
3. – б	6. – б	9. – г	12. – а

Раздел VII. Правовые основы международных налоговых отношений

1. – а	4. – в	7. – б	10. – б	13. – б
2. – а	5. – а	8. – б	11. – д	14. – г
3. – б	6. – б	9. – в	12. – г	15. – в

Раздел VIII. Ответственность за нарушения налогового законодательства

к главе 19	8. – в	16. – а	23. – а	31. – а
1. – в	9. – б	17. – б	24. – б	32. – б
2. – б	10. – б	18. – а	25. – в	33. – а
3. – б	11. – б	19. – а	26. – б	34. – б
4. – в	12. – а	20. – в	27. – б	
5. – б	13. – б	к главе 20	28. – в	
6. – а	14. – б	21. – в	29. – б	
7. – б	15. – а	22. – в	30. – в	

Раздел IX. Контроль и управление в налоговой сфере

к главе 21
1. – б
2. – а
3. – в
4. – б
5. – б
6. – а
7. – б
8. – в
9. – б
10. – б
11. – а
12. – в
13. – в
14. – а
15. – б
16. – б
17. – а
18. – в
19. – б
20. – в
21. – в
22. – а
к главе 22
23. – в
24. – в
25. – б
26. – в
27. – б
28. – в
29. – а
30. – а
31. – б
32. – а
33. – в
34. – б
к главе 23
35. – б
36. – б
37. – в
38. – в
39. – б
40. – а
41. – б
42. – а
43. – в
44. – б
к главе 24
45. – в
46. – а
47. – а
48. – в
49. – а
50. – б
51. – б
к главе 25
52. – б
53. – в
54. – а
55. – б
56. – б
57. – в
58. – а
59. – б
60. – а
61. – в
62. – а
63. – а

Раздел X. Защита прав налогоплательщиков

1. – в
2. – в
3. – а
4. – б
5. – б
6. – б
7. – в
8. – а
9. – а
10. – в
11. – в
12. – б
13. – а
14. – в

Раздел XI. Налоговое планирование. Противодействие уклонениям от уплаты налогов

к главе 27
1. – в
2. – а
3. – в
4. – б
5. – б
6. – б
7. – б
8. – а – д
9. – а, б
10. – в
11. – а
12. – б
13. – б
к главе 28
14. – б
15. – а
16. – б
17. – в
18. – в
19. – а
20. – б
21. – б
22. – в

Об авторах

Сергей Геннадьевич Пепеляев

окончил юридический факультет МГУ им. М.В. Ломоносова в 1987 г. В 1991 г. защитил кандидатскую диссертацию по теме «Гражданин как субъект финансово-правовых отношений». Написал более 300 книг и статей по налогово-правовой тематике. Управляющий партнер крупнейшей российской юридической компании «Пепеляев Групп». Главный редактор научно-практического журнала «Налоговед», член совета Федеральной палаты адвокатов.

Марина Федоровна Ивлиева

окончила юридический факультет МГУ им. М.В. Ломоносова в 1988 г. В 1992 г. защитила кандидатскую диссертацию по теме «Налогообложение производственных кооперативов». Преподает на юридическом факультете МГУ с 1991 г. В 2006 г. возглавила кафедру финансового права МГУ. Автор научных работ, посвященных публичным финансам, соавтор учебников и учебных пособий по финансовому и налоговому праву. Имеет ученое звание доцента, член Ученого совета юридического факультета МГУ. Партнер крупнейшей российской юридической компании

«Пепеляев Групп».

Сергей Владимирович Жестков

окончил юридический факультет МГУ им. М.В. Ломоносова в 1995 г. Под руководством С.Г. Пепеляева в 2001 г. при Институте государства и права РАН защитил диссертацию на соискание ученой степени кандидата юридических наук по теме «Правовые основы налогового планирования для групп компаний». Написал несколько десятков статей по налоговой тематике, многократно выступал на российских и международных конференциях по налогам. Партнер московского офиса Baker & McKenzie, адвокат, член Российской налоговой ассоциации (ROS-IFA) и Международной организации профессионалов в области налогового и имущественного планирования (STEP). Имеет высокий международный рейтинг, отмечен изданиями Legal 500, Chambers Europe, International Tax Review и др.».

Александр Анатольевич Косов

окончил юридический факультет Московского государственного открытого университета в 1999 г. В 2005 г. в Московской государственной юридической академии защитил кандидатскую диссертацию по теме «Таможенный контроль как способ обеспечения законности». В течение шести лет работал в

Федеральной таможенной службе, где принимал активное участие в разработке таможенного законодательства. Награжден медалями и другими наградами ФТС России. Автор и соавтор книг, статей и публикаций по таможенному регулированию. Партнер, руководитель практики таможенного и внешнеторгового регулирования крупнейшей российской юридической компании «Пепеляев Групп».

Сергей Павлович Котляренко

окончил юридический факультет МГУ им. М.В. Ломоносова в 1997 г. Автор ряда научных статей, посвященных юридическим и финансовым вопросам, соавтор учебника «Налоговое право». Основатель юридической фирмы «КСП Лигал», управляющий партнер инвестиционной компании «КСП Капитал».

Екатерина Валерьевна Кудряшова

окончила МГУ им. М.В. Ломоносова с присвоением квалификации юрист и Финансовую академию при Правительстве России с присвоением квалификации экономист, окончила магистратуру Российской школы частного права (РШЧП). Получила степень магистра (LLM) Лондонского университета (Великобритания) по специальности «Международное коммерческое право». Обучалась по программе «Международное налогообложение» в Лейденском университете (Нидерланды) и

написала заключительную научную работу по теме «Международное налогообложение производных финансовых инструментов». Защитила диссертацию «Теоретическое и практическое значение категории косвенные налоги (финансово-правовое исследование)» в Московской государственной академии имени О.Е. Кутафина с присуждением степени кандидата юридических наук. Имеет ученое звание доцента.

Преподаватель факультета права Московской высшей школы социальных и экономических наук (МВШСЭН). Имеет преподавательский стаж более семи лет в ФГО БУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации». Автор более 100 научных и практических публикаций, среди которых научные монографии, учебные пособия и статьи на русском и английском языках. Соавтор учебников и коллективных монографий, изданных в России и за рубежом. Адвокат-учредитель адвокатского кабинета № 1893 Адвокатской палаты Московской области. Арбитр Третейского суда при АНО «Независимая арбитражная палата».

Владимир Маратович Фокин

окончил юридический факультет ДВГУ в 1998 г., под руководством С.Г. Пепеляева защитил кандидатскую диссертацию по теме «Налогово-правовые методы регулирования оборота алкогольной продукции на территории Российской Федерации» (ИГП РАН 2002 г.). Неоднократный участник и докладчик на научно-практических конференциях, посвященных проблемам налогового права и налогового администрирования. Автор многочисленных экспертных статей по налоговой и юридической тематике и практических комментариев к налоговому и корпоративному законодательству в специализированных периодических изданиях. Постоянный спикер-эксперт по налоговым и правовым вопросам на радио и телеканалах. Управляющий партнер юридической фирмы «Фокин и партнеры».

Александр Игоревич Сотов

окончил юридический факультет МГУ им. М.В. Ломоносова в 1995 г. В 1998 г. получил звание кандидата юридических наук, доцент кафедры криминалистики МГУ им. М.В. Ломоносова. Специалист в области расследования финансовых и экономических преступлений. Практикующий адвокат, партнер МКА «ФБК-Право», руководитель практики финансовых расследований. Соавтор ряда учебников, в том числе для работников Следственного комитета РФ. Входит в состав Межведомственной рабочей группы по противодействию незаконным финансовым операциям при Росфинмониторинге.

Рустем Ирекович Ахметшин

окончил в 1995 г. юридический факультет МГУ им. М.В. Ломоносова, в 1997 г. защитил диссертацию на соискание ученой степени кандидата юридических наук по международно-правовой специализации. Автор многочисленных статей по налоговой тематике, неоднократный участник и докладчик на научно-практических конференциях, посвященных проблемам налогового права. Старший партнер крупнейшей российской юридической компании «Пепеляев Групп», адвокат, член Российской налоговой ассоциации (ROS-IFA). Рекомендован в качестве одного из лучших российских экспертов по налогообложению международными

изданиями Legal 500, Chambers Global, Chambers Europe и др.

Елена Владимировна Овчарова

окончила юридический факультет МГУ им. М.В. Ломоносова в 1997 г. В 2001 г. защитила кандидатскую диссертацию по теме «Административная ответственность юридических лиц в Российской Федерации». Написала около 100 книг и статей по правовым проблемам налогообложения, налогового администрирования, защиты прав налогоплательщиков, административно-правового регулирования и государственного контроля в сферах публичных финансов и денежного обращения, а также по административной ответственности, в том числе за нарушения налогового законодательства. Заместитель директора Института правовых проблем административного регулирования Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики», старший преподаватель юридического факультета МГУ, адвокат, член Научно-консультативного совета при Верховном Суде РФ, член Экспертного совета Центра общественных процедур «Бизнес против коррупции». Руководитель группы административно-правовой защиты бизнеса крупнейшей российской юридической компании «Пепеляев Групп».

Иван Владимирович Хаменушко

окончил юридический факультет МГУ им. М.В. Ломоносова в 1995 г. В 1999 г. защитил кандидатскую диссертацию по теме «Валютный контроль в Российской Федерации». С 1998 г. преподает на юридическом факультете МГУ, с 2006 г. – в должности доцента кафедры финансового права. Опубликовал около двух десятков статей по налоговой тематике и валютному законодательству, а также два учебно-практических пособия по валютному регулированию и контролю (2001 г., 2013 г.). В журнале «Налоговед» ведет юмористическую колонку «Русский мытарь». Адвокат, старший партнер крупнейшей российской юридической компании «Пепеляев Групп».

По данным International Tax Review 2009, Иван Хаменушко признан ведущим профессионалом по финансам и налогообложению, работающим с банками и занимающимся вопросами инвестиций и страхования.

Валерия Викторовна Полякова

окончила юридический факультет МГУ им. М.В. Ломоносова в 1994 г., в 2002-м – Московский государственный институт международных отношений (университет).

Обладает значительным опытом управления крупными междисциплинарными проектами, а также в области финансового и управленческого консультирования, налогообложения и права.

Имеет ряд публикаций по вопросам международного налогообложения и управления компаниями. С октября 1994 г. работает в ФБК. В настоящее время – партнер компании, вице-президент консалтингового блока компании, в который входят: департамент финансового консультирования; департамент управленческого консультирования; департамент консультационных услуг государственному сектору и департамент корпоративных систем управления.

Андрей Александрович Никонов

специализируется на налогообложении и налоговых спорах более 20 лет. В авторитетных независимых международных юридических справочниках, включая Chambers Europe, The Legal 500, EMEA, The European Legal Experts и Tax Directors Handbook, рекомендован как один из ведущих профессионалов в области российского налогового права. Адвокат, старший партнер крупнейшей российской юридической компании «Пепеляев Групп».

IFLR 1000, 2014

«Пепеляев Групп» предоставляет высокое качество услуг по разумным ценам».

Chambers Global, 2014

«Блестящие специалисты в области налоговых споров».

Chambers Europe, 2014

«Имеет отличную репутацию в области процедур банкротства, а также договорных и корпоративных споров».

«Команда обладает высокой квалификацией. Делает все, чтобы клиенту было комфортно, и делает это действительно быстро».

«Номер один в вопросах налогового законодательства».

«Команда разъясняет и предлагает понятную интерпретацию российского законодательства, а также практические решения юридических вопросов».

Legal 500, 2014

«Пепеляев Групп» объединяет самую большую команду налоговых юристов в России, работающих под «экспертным руководством» Сергея Пепеляева».

ITR European Tax Awards, 2014

Европейская фирма года, специализирующаяся в области налогового права в энергетике.

Russian M&A agency, 2013

«Пепеляев Групп» — один из самых влиятельных консультантов на рынке M&A».

The Lawyer, 2012

«Лучшая юридическая фирма России и СНГ 2012 года».

Россия, 123610, Москва
ЦМТ-II, Краснопресненская наб., 12
подъезд 7, 15 этаж
info@pgplaw.ru
Тел.: +7 (495) 967 00 07
Факс: +7 (495) 967 00 08

Россия, 191015, Санкт-Петербург
бизнес-центр «Золотая Шпалерная»
Шпалерная, 54
spb@pgplaw.ru
Тел.: +7 (812) 640 60 10
Факс: +7 (812) 640 60 20

Россия, 660077, Красноярск
Бизнес-центр «Весна»
ул. Весны, д.3 «А», 16 этаж
krs@pgplaw.ru
Тел.: +7 (391) 277 73 00
Факс: +7 (391) 255 07 07

WWW.PGPLAW.RU

«ПЕПЕЛЯЕВ ГРУПП» СЕГОДНЯ

- Крупнейшая российская юридическая компания
- Более 160 юристов
- 3 офиса: в Москве, Санкт-Петербурге и Красноярске
- 1-е место в сфере юридического консалтинга в России среди российских юридических и консалтинговых фирм по данным ведущих российских рейтинговых агентств
- Highly-recommended для ведения бизнеса в России авторитетными международными юридическими справочниками (The Legal 500, Chambers Global и др.)
- Полный пакет услуг по правовой поддержке бизнеса
- Международные стандарты предоставления юридических услуг с учетом российской специфики
- Досконольное знание российских законов
- Активное участие в качестве экспертов в разработке нормативной базы российской экономики
- Глубокое понимание российских правовых реалий, социальных, экономических и политических процессов в России и так называемой «местной специфики»
- Многочисленные успешно реализованные проекты как для российских компаний в самых различных отраслях, включая ключевых игроков — лидеров рынка, так и для иностранных инвесторов

НАШИ КЛИЕНТЫ

- Более 1000 российских и зарубежных компаний, включая ключевых игроков — лидеров рынка
- Более 60% — международные компании и корпорации, многие из которых осуществляют долгосрочные инвестиции на территории России
- Клиенты практически из всех отраслей промышленности и сфер бизнеса, включая пищевую промышленность, производство товаров народного потребления, торговлю, нефтегазовую промышленность, металлургию, добывающую промышленность, автомобильную промышленность, транспорт, электроэнергетику, промышленное производство, финансовую, банковскую, страховую и инвестиционную деятельность, СМИ

ГЕОГРАФИЯ УСЛУГ

- Юридическая поддержка клиентов во всех регионах России, странах СНГ и за рубежом
- Партнерские отношения с ведущими региональными юристами и юридическими фирмами в России и странах СНГ
- Отлаженные рабочие связи с ведущими европейскими и американскими юридическими фирмами

НАШИ УСЛУГИ

- Налоговое консультирование и налоговые споры
- Юридическое сопровождение инвестиционных проектов в России
- Коммерческая/M&A практика
- Административно-правовая защита бизнеса
- Земля, недвижимость, строительство/природные ресурсы
- Корпоративная практика
- Интеллектуальная собственность
- Разрешение споров
- Таможенное право и внешнеторговое регулирование
- Уголовно-правовая защита бизнеса
- Антимонопольное регулирование
- Отраслевая специализация: телекоммуникации, фармацевтика и здравоохранение, ТЭК, финансовые институты, FMCG и др.
- Трудовое и миграционное право

Налоговед

Передовые знания и опыт лучших налоговых специалистов

www.nalogoved.ru

Издается при интеллектуальной
и информационной поддержке
юридической компании «Пепеляев Групп»

С.Г. Пепеляев, главный редактор, канд. юрид. наук:
«Мы не запутываем читателя сложностями и противоречиями законодательства. Мы делаем журнал, который во многих случаях может заменить вам консультацию дорогостоящего юриста. Большинство наших авторов профессионально отстаивают свою позицию в судах, в налоговых и хозяйственных спорах. По отзывам наших читателей, такая опора на практику, такой анализ, основанный на конкретных примерах, - одно из самых ценных преимуществ нашего журнала».

Читайте в журнале «Налоговед»:

Картина месяца: известные налоговые эксперты выбирают и оценивают те события месяца, которые влияют на налоговую практику

Профессиональная жизнь: эксклюзивная информация о ключевых налоговых событиях в стране и мире

Полемика: обсуждение налоговыми специалистами позиций Минфина, ФНС и судов

Интервью: на вопросы «Налоговеда» отвечают судьи, представители контролирующих органов и бизнес-сообществ, налоговые адвокаты, сотрудники крупнейших компаний России, ученые-налоговеды

Уроки одного дела: подробности реальных налоговых споров по проблемам, актуальным для многих компаний

Мнения и комментарии: ведущие аналитики и практики дают оценку законодательным поправкам, предлагают варианты развития спорных и неоднозначных налоговых ситуаций

Зарубежный опыт: аналитические материалы о современной налоговой практике других стран

Выходит 1 раз в месяц
Подписка и распространение: +7 (495) 785-01-13
Журнал включен в Перечень рецензируемых журналов ВАК

notes

Сноски

1

Основы налогового права: Учеб. – метод. пособие // Под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: ИнвестФонд, 1995. – 496 с.; Налоговое право: Учеб. пособие // Под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 608 с.; Налоговое право: Учебник // Под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Юристъ, 2003. – 591 с.

2

История Сибири. От Ермака до Екатерины II. – М.: Вече, 2012.

3

Брызгалин А.В. Налоги, люди, время, или Этот безграничный Мир Налогов. – Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2008.

Брызгалин А.В. Налоги, люди, время, или Этот безграничный Мир Налогов. – Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2008.

Брызгалин А.В. Налоги, люди, время, или Этот безграничный Мир Налогов. – Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2008.

6

В.В. Маяковский. Агитплакаты. Т. 4. – 1922. – февраль, 1923. – М.: ГИХЛ, 1957.

Брызгалин А.В. Налоги, люди, время, или Этот безграничный Мир Налогов. – Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2008.

Брызгалин А.В. Налоги, люди, время, или Этот безграничный Мир Налогов. – Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2008.

Брызгалин А.В. Налоги, люди, время, или Этот безграничный Мир Налогов. – Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2008.

10

Н.Г. Чернышевский. Откупная система (впервые – «Современник», 1858, № 10, в отд. «Современные заметки», подписано псевдонимом Л. Панкратьев)

Брызгалин А.В. Налоги, люди, время, или Этот безграничный Мир Налогов. – Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2008.

Брызгалин А.В. Налоги, люди, время, или этот безграничный Мир Налогов. – Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2008.

Брызгалин А.В. Налоги, люди, время, или этот безграничный Мир Налогов. – Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2008.

А.В Брызгалин. Налоги, люди, время, или этот безграничный Мир Налогов. – Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2008.

15

О.А. Цирит, Л.Н. Солдатова. Ответственность юридических лиц за налоговые преступления по законодательству России и США // Вестник Балтийского федерального университета им. И. Канта, 2012. Вып. 3. – С. 153–158.

Яни П.С. Налоговое преступление. Часть вторая // Законодательство. 1999. № 12.

Посошков И.Т. Книга о скудности и богатстве. – М.: ИД «Экономическая газета», 2001. – С. 415.

Брызгалин А.В. Налоги, люди, время, или этот безграничный Мир Налогов. – Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2008.

Сбежнев А.А., Фадеев Д.Е. Налоги. Социальный аспект. – М.: Налоговый вестник, 2011. – 304 с.

Брызгалин А.В. Налоги, люди, время, или Этот безграничный мир налогов. – Екатеринбург, Налоги и финансовое право. 2008.

Брызгалин А.В. Налоги, люди, время, или Этот безграничный мир налогов. – Екатеринбург, Налоги и финансовое право. 2008.

А.В. Брызгалин. Налоги, люди, время, или Этот безграничный мир налогов. – Екатеринбург, Налоги и финансовое право. 2008.

Комментарии

1

См.: Закон СССР от 7 мая 1960 г. «Об отмене налогов с заработной платы рабочих и служащих» // Ведомости ВС СССР. 1960. № 18. Ст. 135.

2

Принят Федеральным законом от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

3

См.: Вермуш Г. Аферы с фальшивыми деньгами. Из истории подделки денежных знаков / Пер. с нем. – М.: Международные отношения, 1990.

4

См.: Кулишер И.М. Очерки финансовой науки. – Петроград: Наука и школа, 1919. – С. 59.

5

См.: Амеллер М. Парламенты. Сравнительное исследование структуры и деятельности представительных учреждений 55 стран мира. – М., 1967. – С. 368.

6

См.: Вопросы советского бюджетного права: Сб. статей / Под ред. Т.И. Боголепова. – М., 1940. – С. 18.

7

См., например: Конституция Итальянской Республики, ч. 2 ст. 75 // Конституции буржуазных стран. – М., 1982. – С. 138.

8

Федеральный конституционный закон от 10 октября 1995 г. № 2-ФКЗ «О референдуме Российской Федерации» предусматривал, что на всероссийский референдум не могут выноситься вопросы о налогах и бюджете (п. 3, 4 ч. 2 ст. 3). См.: СЗ РФ. 1995. № 42. Ст. 3921; Федеральный конституционный закон от 28 июня 2004 г. № 5-ФКЗ «О референдуме Российской Федерации» установил, что на референдум не могут выноситься вопросы, отнесенные Конституцией РФ, федеральными конституционными законами к исключительной компетенции федеральных органов государственной власти (подп. 10 п. 5 ст. 6). Эта формулировка фактически содержит запрет.

Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2003. – С. 251–252.

10

См.: Годме П.М. Финансовое право. – М.: Прогресс, 1978. – С. 377; Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – М.: Манускрипт, 1993. – С. 35–36.

11

Государственное право Германии. В 2 т. – М.: ИГП РАН, 1994. – Т. 2. – С. 127.

12

См.: Годме П.М. Указ. соч. – М.: Прогресс, 1978. – С. 366.

13

Принят Федеральным законом от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824 (с изм. и доп.).

14

Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 111 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года «О Государственной границе Российской Федерации» в ред. от 19 июля 1997 г. // СЗ РФ. 1997. № 46. Ст. 5339.

15

Государственное право Германии: В 2 т. – М.: ИГП РАН, 1994. – Т. 2. – С. 149.

16

См.: Государственное право Германии. Указ. соч. – С. 150.

17

См.: Годме П.М. Финансовое право. – М.: Прогресс, 1978. – С. 392.

18

См.: Федеральный закон от 31 декабря 1995 г. № 226-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «О государственной пошлине» // СЗ РФ. 1996. № 1. Ст. 19 (с изм. и доп.).

19

См.: Патентный закон Российской Федерации от 23 сентября 1992 г. № 3517-I // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР. 1992. № 42. Ст. 2319.

Государственное право Германии. Указ. соч. – С. 124–125.

21

Государственное право Германии. Указ. соч. – С. 151.

22

См.: Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – М.: Манускрипт, 1993. – С. 31.

23

См.: Калинина Л. Об уплате пени за несвоевременное перечисление страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации // Экономика и жизнь. 1995. № 28. – С. 15.

24

См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 24 февраля 1998 г. № 7-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1 и 5 Федерального закона от 5 февраля 1997 года “О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1997 год” в связи с жалобами ряда граждан и запросами судов» // СЗ РФ. 1998. № 10. Ст. 1242.

25

См., например: Постановление Конституционного Суда РФ от 17 июля 1998 г. № 22-П «По делу о конституционности постановлений Правительства Российской Федерации от 26 сентября 1995 года № 962 “О взимании платы с владельцев или пользователей автомобильного транспорта, перевозящего тяжеловесные грузы, при проезде по автомобильным дорогам общего пользования”» и Постановление от 14 октября 1996 года № 1211 «Об установлении временных ставок платы за провоз тяжеловесных грузов по федеральным автомобильным дорогам и использовании средств, получаемых от взимания этой платы», а также особое мнение судьи Конституционного Суда РФ Российской Федерации А.Л. Кононова // СЗ РФ. 1998. № 30. Ст. 3800.

26

См.: Радько Т.Н. Функции. Теория государства и права: Учебник / Под ред. В.К. Бабаева. – М.: Юристъ, 2001. – С. 253–254.

27

См.: Пансков В.Г. Еще раз о назревших изменениях в российской налоговой политике // Российский экономический журнал. 1994. № 3. С. 18.

28

См.: Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н., Попов О.Н. Функции налогообложения // Налоги и налоговое право / Под ред. А.В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1997. – С. 60.

29

См.: Налоги / Под ред. Д. Черника. – М.: Финансы и статистика, 1996. – С. 51.

30

См.: Петрова Г.В. Формирование институтов налогового законодательства: концептуальный аспект // Журнал российского права. 1997. № 7. С. 43.

31

См. Юткина Т.Я. Налоги и налогообложение: учебник. – М.: Инфра-М, 1998.

32

См.: Реутов В.П. Аспекты функционально-структурного подхода к праву. Материалы всероссийской конференции «Государство и право на рубеже веков: проблемы теории и истории». – М.: Изд-во ИГиП РАН, 2001. – С. 133.

33

См.: Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Консум, 1997. – С. 110.

См.: Налоги / Под ред. Д. Черника. – М.: Финансы и статистика, 1996. – С. 42.

35

См.: Налоги и налогообложение / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. – СПб.: Питер, 2000. – С. 23.

36

См.: Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: учебник. – М.: Инфра-М, 1998. – С. 91.

37

См.: Куксин И.Н. Налоговая политика России (теоретический и историко-правовой анализ): Дис. … д-ра юрид. наук. – СПб., 1998.

38

См.: Иловайский С.И. Казенные монополии как способ обложения предметов потребления. – Одесса, 1896.

Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. – М.: Юристъ, 2003. – С. 312.

См.: Якобсон Л.И. Государственный сектор экономики: экономическая теория и политика: Учебник для вузов. – М.: ГУ ВШЭ, 2000. – 367 с.; Караваева И.В. Налоговое регулирование рыночной экономики: Учеб. пособие для вузов. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 215 с.

41

См.: Башимов Т.С. Налоги в системе государственного регулирования предпринимательства: Дис. … канд. экон. наук. – М., 1999.

См.: Барабаш О.Е. Экономико-математические методы в управлении инвестированием с помощью стимулирующей функции налогообложения: Дис. … канд. экон. наук. – М.,1997; Киперман Г.Я., Белялов А.З. Налогообложение предприятий и граждан в Российской Федерации. – М.: МВЦ «Автолан», 1992.

43

См.: Демчук Н.Н. Налоги: функции, структура, пути совершенствования // Налоговый вестник. 1998. № 4. С. 7–9.

См.: Глухов В.В., Дольдэ И.В. Налоги: теория и практика. – СПб.: Специальная литература, 1996. – 432 с.

45

См.: Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Консум, 1997. – С. 111.

См.: Налоги: Учеб. пособие / Под ред. Д.Г. Черника. – М.: Финансы и статистика, 1994. – С. 48–49.

См.: Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1997. – С. 60–61.

См.: Теория государства и права: Учебник / Под ред. В.К. Бабаева. – М.: Юристъ, 2001. – С. 369.

49

См.: Теория государства и права: Учебник / Под ред. В.К. Бабаева. – М.: Юристъ, 2001. – С. 372.

См.: Бабаев В.К. Теория современного советского права. – Н. Новгород: Изд-во Нижегор. ВШ МВД РСФСР, 1991. – С. 33.

51

См.: Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Консум, 1997. – С. 71.

Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 2001. – С. 177.

53

Терра Б. Введение в налог на добавленную стоимость в ЕС. – Р.: OECD, 1995. – С. 5.

См.: Пример судебного толкования, основанного на классификации налога: Решение Суда ЕС от 7 ноября 2013 г. См.: Налоговед, 2014. № 2. С. 13–29.

Masgrave R., Masgrave P. Public finance in theory and practice. McGraw-Hill Book Company, 1984. – P. 223.

См.: Финансовая энциклопедия / Под ред. И.А. Блинова и А.И. Буковецкого. – М.: Гос. изд-во, 1924. – С. 541–542, 572–575.

См.: Терра Б. Указ. соч. С. 9.

2 См. Терра Б. Указ. соч. С. 11.

59

См.: Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 148-ФЗ «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3820.

60

См.: Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 142-ФЗ «О налоге на игорный бизнес» // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3820.

Кембаев Ж.М. Международная экономическая интеграция: разновидности и некоторые основные закономерности // Журнал российского права. – М.: Норма, 2008. – № 10. – С. 109–117.

Бюллетень международных договоров, 2011 г., № 4.

63

См.: Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – М.: Манускрипт, 1993. – С. 2.

Ильин А.Ю. Специальные налоговые режимы: правовой механизм применения, развития и совершенствования // Финансовое право. 2011. № 3. С. 20.

СЗ РФ. 1 января 1996 г. № 1. Ст. 15.

«Российская газета» от 6 августа 1998 г., № 31. Ст. 11.

67

Гензель П.П. Очерки по истории финансов. Вып. 1. – М., 1913. – С. 48.

Гензель П.П. Указ. соч. С. 41.

Там же. С. 27.

Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. – М., 1962. – С. 611.

Смит А. Указ. соч. С. 588.

Смит А. Указ. соч. С. 603.

О Н.И. Тургеневе и его книге см.: У истоков финансового права. – М.: Статут, 1998.

Сотов А.И. Что есть справедливость? (Реализация принципа справедливости в Налоговом кодексе и действующем налоговом законодательстве) // Ваш налоговый адвокат. 1998. Вып. 4. С. 16.

75

См.: Kirkbride J., Olowofoyeku A. Revenue Law. Principles and Practice. Tudor, 1998. – P. 8.

См.: Русакова И.Г. Подоходный налог у нас и за рубежом // Менеджер. 1992. № 9–10. С. 10.

См.: Shipwright A., Keeling E. Textbook on Revenue Law. L., 1997.

78

См.: П. 3 постановления Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”» // СЗ РФ. 1997. № 13. Ст. 1602.

Государственное право Германии: В 2 т. – М.: ИГП РАН, 1995. – Т. 2. – С. 113.

80

См.: Демин А. Общие принципы налогообложения (анализ судебно-арбитражной практики) // Хозяйство и право. 1998. № 2. С. 95.

81

См., напр.: Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – М.: Манускрипт, 1993. – С. 77; Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1997. – С. 66.

82

Пункт 3 Постановления Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» // СЗ РФ. 1997. № 1. Ст. 197.

83

Комментарий к части первой НК РФ / Под ред. А.В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1999. – С. 47–48.

Комментарий к Конституции Российской Федерации. – М.: БЕК, 1994. – С. 30.

85

См.: абзац шестой п. 3 постановления Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П // СЗ РФ. 1997. № 13. Ст. 1602.

86

См.: абзац третий и девятый п. 3 Постановления Конституционного Суда РФ от 24 февраля 1998 г. № 7-П // СЗ РФ. 1998. № 10. Ст. 1242.

87

См. статьи 2, 6 Федерального закона от 10 января 1996 г. № 6-ФЗ «О дополнительных гарантиях социальной защиты судей и работников аппаратов судов Российской Федерации» // СЗ РФ. 1998. № 10. Ст. 1242.

См.: СЗ РФ. 2000. № 1 (ч. 1). Ст. 10.

89

См.: Постановление Правительства Российской Федерации от 25 января 2001 г. № 55 «О порядке выплаты ежемесячной денежной компенсации, предусмотренной статьей 133 Федерального закона “О федеральном бюджете на 2001 год”».

Конституции государств Европейского союза. – М.: Издательская группа ИНФРА-М – Норма, 1997. – С. 378.

91

Там же. С. 431.

Там же. С. 549.

93

См.: пункт 5 Постановления Конституционного Суда РФ от 4 апреля 1996 г. № 9-П // СЗ РФ. 1996. № 16. Ст. 1909.

Постановление Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П // СЗ РФ. 1997. № 13. Ст. 1602.

95

См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 111 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года “О Государственной границе Российской Федерации” в ред. от 19 июня 1997 г.» // СЗ РФ. 1997. № 46. 5339.

См.: ст. 208 НК РФ.

Подробно о резидентстве физических лиц см.: Пепеляев С.Г. Налоговое резидентство физических лиц // Ваш налоговый адвокат. Консультации, рекомендации: Новое в налоговом регулировании. Вып. 1 (15). 2001. С. 5–21

Ведомости СНД РФ и ВС РФ. 1992. № 12. Ст. 603 (ныне утратил силу).

Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР: правовые вопросы. – М.: Юридическая литература, 1973. – С. 60.

См.: Ведомости СНД РФ и ВС РФ. 1992. № 8. Ст. 362.

101

См.: Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – М.: Манускрипт, 1993. – С. 40

См.: Русакова И.Г. Подоходный налог у нас и за рубежом // Менеджер. 1992. № 9–10.

103

См.: Козырин А.Н. Указ. соч. С. 46.

Ведомости СНД РФ и ВС РФ. 1992. № 12. Ст. 599.

105

В настоящее время, которое для России является эпохой первоначального накопления капитала и требует простора для частной инициативы, этот налог не взимается. В недалеком прошлом он уплачивался согласно Закону РФ от 12 декабря 1991 г. № 2020-I «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения» (с изм. и доп.). См.: Ведомости СНД РФ и ВС РФ. 1992. № 12. Ст. 593.

См.: Финансовая энциклопедия / Под ред. И.А. Блинова и А.И. Буковецкого. – М.: Гос. изд-во, 1924. – С. 619.

107

Кулишер И.М. Очерки финансовой науки. – Пг.: Наука и школа, 1919. – С. 186.

108

Пункт 2 мотивировочной части постановления Конституционного Суда РФ от 28 марта 2000 г. № 5-П «О проверке конституционности подпункта “к” пункта 1 статьи 5 Закона Российской Федерации “О налоге на добавленную стоимость” в связи с жалобой закрытого акционерного общества “Конфетти” и гражданки И.В. Савченко» // СЗ РФ. 2000. № 14. Ст. 1533.

СЗ РФ. 1995. № 10. Ст. 823.

См. ответы к контрольным тестам.

111

Пункт 3 Постановления Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года “О федеральных органах налоговой полиции”» // СЗ РФ. 1997. № 1. Ст. 197.

Пушкин А.С. Соч. в 3-х т. – М.: Худ. лит., 1974. – Т. 1. – С. 376.

113

Зягряцков М.Д. Административная юстиция и право жалобы в теории и законодательстве. – М., 1925. – С. 76.

Карасева М.В. Финансовое правоотношение. – Воронеж: Изд-во Воронежского гос. ун-та, 1997. – С. 283.

Карасева М.В. Указ. соч. С. 283.

Витрянский В.В., Герасименко С.А. Налоговые органы, налогоплательщик и Гражданский кодекс. – М.: МЦФЭР, 1995. – С. 4.

117

Витрянский В.В., Герасименко С.А. Налоговые органы, налогоплательщик и Гражданский кодекс. – М.: МЦФЭР, 1995. – С. 6.

Там же. – С. 3.

Бухгалтерский учет. 1998. № 8. С. 5.

СЗ РФ. 1996. № 35. Ст. 4144.

121

См. также: Решение Верховного Суда Российской Федерации от 30 июля 1998 г. №ГКПИ 98-237 по делу о признании недействительным абзаца шестого совместного письма Минфина России № 04-03-07 и Госналогслужбы России №ВЗ-4-03-31н от 10 апреля 1996 г. «О порядке освобождения от налога на добавленную стоимость медицинской продукции».

Маковский А.Л., Хохлов С.А. Вводный комментарий к Гражданскому кодексу // Гражданское законодательство России. – М.: МЦФЭР, 1996. – С. 8–9.

123

Пункт 2 Постановления Пленума ВС РФ и Пленума ВАС РФ от 1 июля 1996 г. № 6/8 «о некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. 1996. № 9. С. 6.

124

Об этом см.: Постановление Пленума ВС РФ и Пленума ВАС РФ от 8 октября 1998 г. № 13/14 «О практике применения положений Гражданского кодекса Российской Федерации о процентах за пользование чужими денежными средствами» // Вестник ВАС РФ. 1998. № 11. С. 7–14.

125

См.: Письмо Минфина России, Госналогслужбы России и Банка России от 22 августа 1996 г. № 76; ВГ-6-09/597; 318.

126

Постановление Государственной Думы от 11 октября 1996 г. № 682-II ГД «О порядке применения пункта 2 статьи 855 Гражданского кодекса Российской Федерации»; Постановление Государственной Думы от 11 октября 1996 г. № 683-II ГД «О факте грубого неисполнения статьи 855 Гражданского кодекса Российской Федерации».

Cestnick, Timothy J. A Declaration of Taxpayer Rights. Tax and Investment Ideas. Canada, 1997. P. 243.

См.: Регламент организации работы с налогоплательщиками, плательщиками сборов, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и налоговыми агентами. Утвержден приказом ФНС России от 9 сентября 2005 г. №САЭ-3-01/444@.

129

Шаталов С.Д. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный). – М.: МЦФЭР, 1999. – С. 132.

130

Указ Президента РФ от 6 марта 1997 г. № 188 «Об утверждении перечня сведений конфиденциального характера» // СЗ РФ. 1997. № 10. Ст. 1127.

131

См.: Постановление КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”»//СЗ РФ. 1998. № 42. Ст. 5211.

См. ответы к контрольным тестам.

См.: Фомина О.А. Источники налогового права зарубежных стран. – М., 1996. – С. 10.

134

Постановление Конституционного Суда РФ от 4 апреля 1996 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы» // СЗ РФ. 1996. № 6. Ст. 1909.

135

Пункт 3 постановления Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П «О проверке конституционности статьи 111 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года “О Государственной границе Российской Федерации” в редакции от 19 июля 1997 г.» // СЗ РФ. 1997. № 46. Ст. 5339.

Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М.: Манускрипт, 1993. – С. 78.

137

См.: абзац второй и четвертый п. 3 Постановления Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года “О федеральных органах налоговой полиции”» // СЗ РФ. 1997. № 1. Ст. 197.

См.: Конституции государств Европейского союза. – М.: ИНФРА-М, Норма, 1997. – С. 566.

139

См.: Конституции государств Европейского союза. – М.: ИНФРА-М, Норма, 1997. – С. 435.

Там же. С. 552.

См.: СЗ РФ. 1995. № 42. Ст. 3921.

СЗ РФ. 2002. № 24. Ст. 2253.

143

См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 8 октября 1997 г. № 13-П «По делу о проверке конституционности закона Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 г. “О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году”» // СЗ РФ. 1997. № 2. Ст. 4901.

144

См.: пункт 7 Постановления Конституционного Суда РФ от 8 октября 1997 г. № 13-П.

145

См.: пункт 4 Постановления Конституционного Суда РФ от 24 октября 1996 г. № 17-П «По делу о проверке конституционности части первой статьи 2 Федерального закона от 7 марта 1996 г. “О внесении изменений в Закон Российской Федерации «Об акцизах»”» // СЗ РФ. 1996. № 45. Ст. 5202.

146

См.: пункт 3 Постановления Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 111 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года “О Государственной границе Российской Федерации” в редакции от 19 июля 1997 года» // СЗ РФ. № 46. Ст. 5339.

См.: Ведомости СНД РСФСР и ВС РСФСР. 1991. № 46. Ст. 1543 (утратил силу с 1 января 2000 г.).

См.: Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой (постатейный) / Составитель и автор комментариев С.Д. Шаталов: Учеб. пособие. – М.: МЦЭР, 1999. – С. 41.

149

Пункт 3 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

150

Определения КС РФ от 8 апреля 2003 г. № 159-О; от 12 мая 2003 г. № 186-О; от 7 июня 2003 г. № 291-О; от 4 декабря 2003 г. № 445-О.

151

Андреева М.В. Действие налогового законодательства во времени: Учеб. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2006. – С. 75.

152

Определение Конституционного Суда РФ от 7 февраля 2002 г. № 37-О по жалобе гражданина Кривихина Сергея Васильевича на нарушение его конституционных прав положениями абзаца третьего статьи 143 и пункта 2 статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации // СЗ РФ. 2002. № 20. Ст. 1913.

153

См.: Определение Конституционного Суда РФ по жалобе гражданина Варганова Валерия Витальевича на нарушение его конституционных прав Федеральным законом «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» и Законом Белгородской области «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» // СЗ РФ. 1999. № 31. Ст. 4039.

СЗ РФ. 1995. № 25. Ст. 2343.

СЗ РФ. 1996. № 1. Ст. 15.

156

Пункт 5 Постановления Конституционного Суда РФ от 8 октября 1997 г. № 13-П «По делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 года “О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 г.”» // СЗ РФ. 1997. № 42. Ст. 4901

157

См.: пункт 3 Постановления Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 111 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года «О Государственной границе Российской Федерации» в редакции от 19 июля 1997 года»; п. 3 постановления Конституционного Суда от 18 февраля 1997 г. № 3-П «По делу о проверке конституционности постановления Правительства Российской Федерации от 28 февраля 1995 года “О введении платы за выдачу лицензий на производство, розлив, хранение и оптовую продажу алкогольной продукции”» // СЗ РФ. 1994. № 8. Ст. 1010.

См.: пункт 4 Постановления Конституционного Суда РФ от 4 апреля 1996 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы»; пункт 3 Постановления Конституционного Суда РФ от 18 февраля 1997 г. № 3-П // СЗ РФ. 1996. № 16. Ст. 1909.

159

Государственное право Германии: В 2 т. – М.: ИГП РАН, 1994. – Т. 2. – С. 127.

160

См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 28 марта 2000 г. № 5-П «О проверке конституционности подпункта «к» пункта 1 статьи 5 Закона Российской Федерации «О налоге на добавленную стоимость» в связи с жалобой закрытого акционерного общества «Конфетти» и гражданки И.В. Савченко» // СЗ РФ. 2000. № 14. Ст. 1533.

См.: Ведомости СНД РФ и ВС РФ. 1992. № 32. Ст. 1874.

Ведомости СНД РФ и ВС РФ. 1992. № 30. Ст. 1797.

Конституции буржуазных государств: Учеб. пособие / Сост. В.В. Маклаков. – М.: Юридическая литература, 1982. – С. 311.

См.: Фомина О.А. Источники налогового права зарубежных стран. – М., 1996. – С. 63–65.

Топорнин Б.Н. Налоговое право в правовой системе России // Налоговый кодекс. Сегодня и завтра. М.: ФБК-Пресс, 1997. С. 6.

Там же. С. 8.

См.: Фомина О.А. Указ. соч. С. 65–66.

См.: Фомина О.А. Указ. соч. С. 81–82.

СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3825.

Топорнин Б.Н. Налоговое право в правовой системе России // Налоговый кодекс. Сегодня и завтра. – М.: ФБК-ПРЕСС, 1997. – С. 6.

См.: Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1997. – С. 148.

173

См.: Комментарий к Конституции Российской Федерации. – М.: БЕК, 1999. – С. 281.

Подробно о правовых позициях Конституционного Суда РФ по вопросам налогообложения и сборов см.: Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации. – М.: ФБК-Пресс, 1998.

175

Фурсов Д.А. Подготовка дела к арбитражному разбирательству. Налоги: Пособие для судей арбитражных судов. – М.: ИНФРА-М, 1997. – С. 5.

176

См.: Постановление КС РФ от 21 января 2010 г. № 1-П «По делу о проверке конституционности положений части 4 статьи 170, пункта 1 статьи 311 и части 1 статьи 312 Арбитражно-процессуального кодекса Российской Федерации» // Вестник КС РФ. 2010. № 2.

См. ответы к контрольным тестам.

Кулишер И.М. Очерки финансовой науки. – Пг.: Наука и школа, 1919. – С. 149.

179

Антология мировой правовой мысли: В 5 т. / Рук. науч. проекта Г.Ю. Семигин. – М.: Мысль, 1999. – Т. IV. – С. 283.

Оганян К.И. Налоговое бремя в России: Кто должен платить налоги? // Налоговый вестник. 1999. № 9. С. 11–13.

181

См.: Горский И.В. Налоги в рыночной экономике. – М.: Анкил, 1992. – С. 33.

См.: Пансков В.Г. Налоговое бремя в российской налоговой системе // Финансы. 1998. № 11. С. 19

183

См.: Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: Учебник для вузов. – М.: Книжный мир, 1999. – С. 56–75.

Там же. С. 59.

СЗ РФ 7 августа 2000 г. № 32. Ст. 3340.

186

См.: Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ // СЗ РФ. 3 августа 1998 г. № 31. Ст. 3823.

187

См.: Налоговый кодекс РФ (часть вторая) // СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340 (с последующими изменениями и дополнениями).

В отношении торговых или административно-деловых центров и помещений в них либо объектов, которые образованы в результате раздела данных центров, налоговой базой с 1 января 2015 г. является кадастровая стоимость.

См.: СЗ РФ. 04.07.2005. № 27. Ст. 2717.

190

См.: Федеральный Закон от 6.08.2001 г. № 110-ФЗ. СЗ РФ 13.08.2001. № 33. Ст. 3413.

191

См.: СЗ РФ. 23.08.2004. № 34. Ст. 3522.

См.: СЗ РФ. 17.11.2003. № 46 (ч. 1). Ст. 4435.

193

См.: СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.

См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 20 февраля 2001 г. № 3-П // СЗ РФ. 05.03.01. № 10. Ст. 996.

В настоящее время она составляет 18 %.

С 1 января 2001 г. она составляет 10 %.

197

С 1 января 2006 г. нулевая ставка применяется и при вывозе товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны // СЗ РФ. 25.07.2005. № 30 (2 ч.). Ст. 3128.

СЗ РФ. 25.07.2005. № 30 (2 ч.). Ст. 3130.

199

См.: СЗ РФ. 07.08.2000 г. № 32. Ст. 3340.

200

Федеральный закон от 22 ноября 1995 № 171-ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции» // Российская газета» от 19 января 1999 г.; Федеральный закон от 22 декабря 2008 г. № 268-ФЗ «Технический регламент на табачную продукцию»// СЗ РФ. 29.12.2008. № 52 (ч. 1). Ст. 6223.

201

См.: приложение № 2 Закона РФ от 30 декабря 2001 года № 194-ФЗ «О Федеральном бюджете на 2002 г.». Собрание законодательства РФ. 31.12.2001. № 53. Ст. 5030.

«Собрание законодательства РФ». 29.07.2002. № 30. Ст. 3027.

203

См.: Озеров И.Х. Основы финансовой науки. Вып. 1. – М., 1909. – С. 100.

204

См.: Закон РФ от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах». СЗ РФ. 06.03.1995. № 10. Ст. 823.

205

См.: статья 335 НК РФ // СЗ РФ. 13.08.2001. № 33 (ч. 1). Ст. 3129.

206

Материальные расходы, затраты на оплату труда, начисленная амортизация и др.

Например, расходы на добровольное и обязательное страхование, на сертификацию, на погашение процентов за пользование заемными средствами и др.

208

См.: статья 5 Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 26-ФЗ // СЗ РФ. 13.08.2001. № 33 (ч. I). Ст. 3429.

209

Общей правовой основой обязательного социального страхования служит Закон РФ от 16 июля 1999 г. № 165-ФЗ «Об основах обязательного социального страхования» и федеральные законы о конкретных видах обязательного социального страхования: Федеральный Закон от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации», Федеральный закон от 29 ноября 2010 г. № 326-ФЗ (в ред. от 1 декабря 2012 г.) «Об обязательном медицинском страховании в Российской Федерации», Федеральный Закон от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний».

210

См.: статья 241 НК РФ в редакции Федерального закона от 31 декабря 2001 г. № 198-ФЗ, СЗ РФ, 07.01.2002 г. № 1 (ч. 1). Ст. 4.

См.: СЗ РФ. 27.07.2009. № 30. Ст. 3738.

212

См.: Определение Конституционного Суда РФ от 8 ноября 2005 г. № 457-О // Вестник Конституционного Суда РФ. 2006. № 2.

213

См.: Закон г. Москвы от 31 октября 2012 г. № 53 (ред. от 20.11.2013) «О патентной системе налогообложения»//Ведомости Московской городской Думы». 28.02.2013. № 1. Ст. 321.

См.: СЗ РФ. 29.07.2002. № 30. Ст. 3021.

215

См.: Приказ Минэкономразвития России от 07 ноября 2013 г. № 652 «Об установлении коэффициентов-дефляторов на 2014 год» // Российская газета. 22.11.2013. № 264.

216

См.: Решение Совета депутатов Одинцовского района Московской области от 18 ноября 2005 г. № 5/3. (ред. от 29 ноября 2013 г.) «О системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в муниципальном образовании “Одинцовский муниципальный район Московской области”» // Новые рубежи. 2005. 30 ноября.

См. ответы к контрольным тестам.

Годме П.М. Финансовое право. – М.: Прогресс, 1978. – С. 142.

Рефьюз Роберт У. Финансирование правительственных расходов. Сравнительный анализ систем фискального федерализма в различных странах // Вопросы бюджетно-налогового федерализма в России и США. Материалы российско-американских семинаров. Агентство США по международному развитию, 1996. С. 14.

220

Принята 15 октября 1985 г., подписана от имени Российской Федерации 28 февраля 1996 г. Ратифицирована Федеральным законом от 11 апреля 1998 г. № 55-ФЗ «О ратификации Европейской хартии местного самоуправления» // СЗ РФ. 1998. № 15. Ст. 1695; вступила в силу для РФ 1 сентября 1998 г.

221

См.: абзац второй п. 7 Постановления Конституционного Суда РФ от 15 июля 1996 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 1 и пункта 4 статьи 3 Закона Российской Федерации от 18 октября 1991 года “О дорожных фондах в Российской Федерации”» // СЗ РФ. 1996. № 29. Ст. 3543.

Лексин В.Н., Швецов А.Н. Государство и регионы. Теория и практика государственного регулирования территориального развития. – М.: УРСС, 1997. – С. 245.

Лексин В.Н., Швецов А.Н. Указ. соч. С. 173.

См.: Рефьюз Роберт У. Указ. соч. С. 28.

См.: Семеко В.Г. Местные финансы стран европейского сообщества // Финансы. 1993. № 11.

Там же.

Брызгалин А.В., Бурдаков С.Г. Правовое регулирование порядка установления и взимания местных налогов и сборов // Финансы. 1996. № 1. С. 30.

228

Пункт 5 Постановления Конституционного Суда РФ от 4 апреля 1996 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы» // СЗ РФ. 1996. № 16. Ст. 1909.

229

См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 № 5-П «По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”» // СЗ РФ. 1997. № 13. Ст. 1602.

Этот вывод подтвержден Определением Конституционного Суда РФ от 5 февраля 1998 г. № 22-О «Об отказе в принятии к рассмотрению запросов Ленинского районного суда города Оренбурга и Центрального районного суда города Кемерово о проверке конституционности статьи 21 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации"» // Вестник Конституционного Суда. 1998. № 3.

231

См.: пункт 2 Постановления Конституционного Суда РФ от 30 января 2001 г. № 2-П // СЗ РФ. 2001. № 7. Ст. 701.

См.: Научно-практический постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса. – М.: Городец, 2000. – С. 65–66.

233

См.: абзац 4 п. 3 Постановления Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”» // СЗ РФ. 1997. № 13. Ст. 1602.

См.: Некоторые вопросы судебной практики по гражданским делам Верховного Суда Российской Федерации, п. 20 // БВС РФ. 1996. № 12. С. 11.

См.: Ведомости СНД РСФСР и ВС РСФСР. 1991. № 16. Ст. 499.

См.: Льготы за чужой счет // Финансовая Россия. 1997. № 1. С. 7.

237

См.: Постановление Правительства Ярославской области от 9 июня 1999 г. № 107-П «О проведении эксперимента по привлечению инвестиций в Угличском муниципальном округе»; решение Думы Угличского муниципального округа Ярославской области от 2 июня 1999 г. «О предоставлении налоговых льгот отдельной категории плательщиков».

238

См.: Закон Смоленской области от 8 декабря 1997 г. (в ред. от 29 сентября 1998 г.) «О предоставлении налоговых льгот внешним инвесторам».

239

См.: Нормативные акты по финансам, налогам и страхованию. 1995. № 2.

См. ответы к контрольным тестам.

241

См.: Мамбеталиев Н.Т., Мамбеталиева Ж.Н. О перспективах гармонизации национальных налоговых законодательств государств – участников евразийского экономического союза // Налоговый вестник. 2001. № 6.

См.: Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право: сравнительно-правовое исследование. – М.: НОРМА, 2001

См.: http://www.comunidadandina.org

См.: www.sadc.int

См.: http://www.evrazes.com/

См.: http://europa.eu/

247

См.: Первая директива ЕС. Полное название: First Council Directive 67/227/EEC of April 1967 on the harmonization of legislation of member states concerning turnover taxes//OJ. 1967. L 071.

См.: Шестая директива. Полное название: Sixth Directive. Council Directive 77/388/EEC of May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment//OJ. 1977. L 145/1.

249

Полное название Thirteenth Council Directive 86/560/EEC of 17 November 1986 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover tax arrangements for the refund of value-added tax to taxable persons not established in Community territory OJ. 1986 L 326.

См.: Counsil Directive 2006/112/EC on common system of value added tax// OJ 2006. L. 347/1

См.: Регламент Совета Евросоюза от 7 октября 2010 г. № 904/2010 об административном сотрудничестве и борьбе против мошенничества в области налога на добавленную стоимость (Council Regulation (EU) № 904/2010);

Регламент ЕС 2073/2004 Совета ЕС от 16 ноября 2004 г. об административном сотрудничестве в сфере акцизов (Council Regulation 2073/2004) и Директива 2004/106/ЕС (Council Directive 2004/106/EC);

Директива Совета Евросоюза 2011/16/ЕС от 15 февраля 2011 г. об административном сотрудничестве в сфере налогообложения и об отмене Директивы 77/799/ЕЭС (Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC, OJ 2011 L 64);

Директива Совета ЕС 2010/24/ЕС от 16 марта 2010 г. о взаимной помощи при взыскании задолженностей, связанных с налогами, пошлинами и сопутствующих мерах (Council Directive 2010/24/EU of 16 March 2010 concerning mutual assistance for the recovery of claims relating to taxes, duties and other measures), а также Регламент Совета Евросоюза № 1189/2011 о введении этой директивы.

См.: 90/436/EEC: Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises OJ 1990 L 225.

См.: СЗ РФ. 2002. № 7. Ст. 632.

Бюллетень международных договоров. 1995. № 1. С. 3–11.

См.: СЗ РФ. 2001. № 42. Ст. 3983.

См.: официальный сайт: http://www.eurasiancommission.org

См.: Соглашение от 25 января 2008 г. «О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе» (с Протоколом о внесении изменений в Соглашение о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе от 25 января 2008 г.);

Протокол о порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе от 11 декабря 2009 г.;

Протокол о порядке взимания косвенных налогов при выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе от 11 декабря 2009 г.

Перечень документов, продолжающих свое действие, установлен ЕврАзЭс в Решении Межгосударственного Совета ЕврАзЭс от 13 мая 2002 г. № 59. К ним отнесли:

Информационный бюллетень ЕврАзЭс, 2003 г., № 3;

Соглашение между Государственным налоговым комитетом Республики Беларусь, Налоговым комитетом Министерства финансов Республики Казахстан, Государственной налоговой инспекцией при Министерстве финансов Кыргызской Республики и Государственной налоговой службой Российской Федерации о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства от 25 марта 1998 г.;

Протокол об обмене оперативной информацией по вопросам соблюдения налогового законодательства между налоговыми службами государств – участников Договора от 29 марта 1996 г. (подписан 16 июня 1998 г.).

259

См.: Решение Интеграционного Комитета ЕврАзЭС от 20 октября 2001 г. № 27.

См. ответы к контрольным тестам.

261

См.: Международное право / Под ред. Г.И. Тункина. – М.: Юрид. лит., 1994. – С. 365.

См., напр.: Шахмаметьев А.А. Международное налоговое право. – М.: Международные отношения, 2014. – С. 40–46.

В Российской Федерации этот налог взимается с организаций и индивидуальных предпринимателей, ведущих добычу полезных ископаемых на континентальном шельфе и в исключительной экономической зоне Российской Федерации, а также за пределами территории России, если такая добыча проводится на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации (либо арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) (пункт 2 ст. 335 Налогового кодекса РФ). То есть в данном случае очевидно расширительное толкование законодателем понятия налоговой территории.

См.: ст. 405 Кодекса Республики Казахстан «О налогах и иных обязательных платежах в бюджет (Налогового Кодекса)» в ред. по состоянию на 15 января 2014 г. // http://www.salyk.gov.kz/ru/taxcode/Pages/default.aspx

См.: Par.2, 12, Taxation of Chargeable Gains Act 1992 // http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1992/12/section/12/enacted/.
Прирост стоимости имущества, расположенного за пределами страны и принадлежащего резидентам Великобритании, не имеющими в ней домицилия (т. е., как правило, иностранцам), налогом не облагается.

См.: Ровинский Е.А. Международные финансовые отношения и их правовое регулирование // Советское государство и право. 1965. № 2. С. 60–68; Лисовский В.Н. Международное торговое и финансовое право. – М., 1964. – С. 134.

267

См.: Богуславский М.М. Международное экономическое право. – М., 1986. – С. 5.

См., напр.: Кучеров И.И. Международное налоговое право. – М., ЮрИнфоР, 2007. – С. 56

К этому определению близки определения, данные авторами: Martha R.J. The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction. Deventer; Boston, 1989. P. 46; Веральский М. Проблемы международного финансового права // Советское государство и право. 1967. № 1. С. 65.

См.: Демин А.В. Относительно-определенные средства в системе налогово-правового регулирования: тенденции и перспективы // Финансовое право. 2012. № 1. С. 6.

См., напр.: Постановление от 28 октября 2011 г. № 09АП-23751/2011-АК, 09АП-25741/2011-АК Девятого арбитражного апелляционного суда, который при обосновании применения Комментариев при толковании Соглашения об избежании двойного налогообложения с США указал, что «в настоящее время Российская Федерация не является членом ОЭСР, но для нее официальное толкование, содержащиеся в комментариях к Модели соглашения ОЭСР, приобретает обязательный характер в результате действия принципа идентичности толкования и понимания международно-правового договора, при заключении двустороннего договора об избежании двойного налогообложения с государством – членом ОЭСР».

См.: Baker Ph. Double Taxation Conventions and International Tax Law. – L., 1994. P. 46.

См.: СЗ РФ. 1995. № 29. Ст. 2757.

См.: статья 6 Федерального закона от 14 июня 1994 г. № 5-ФЗ «О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов палат Федерального собрания» // СЗ РФ. 1994. № 8. Ст. 801.

См.: статья 24 ФЗ «О международных договорах».

См.: Лукашук И.И. Нормы международного права в правовой системе России. – М., 1997. – С. 42–43.

277

Там же.

См.: Ведомости ВС СССР. 10 сентября 1986 г. № 37. Ст. 772.

См.: ст. 11 Соглашения между Российской Федерацией и Федеративной Республикой Германия от 29 мая 1996 г. «Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество» (ред. от 15 октября 2007 г.) // СЗ РФ. 1998. № 8. Ст. 913; СЗ РФ. 2009. № 33.

См.: ст. 6 Договора между Российской Федерацией и Соединенными Штатами Америки «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал» // СЗ РФ. 1999. № 16. Ст. 1938.

281

См., напр.: статья 23 Соглашения между Правительством РФ и Правительством Китайской Народной Республики от 27 мая 1994 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы // СЗ РФ. 3 марта 2003 г., № 9. Ст. 806.

См.: General Agreement on Tariffs and Trade, 1994// http://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/gatt47_e.pdf

См.: General Agreement on Trade in Services, 1995// http://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/26-gats.pdf

См.: Ведомости Верховного Совета СССР». 10 декабря 1986 г. № 50. Ст. 1022.

285

Российское налоговое законодательство не знает понятия «резидент» в отношении юридических лиц, используя понятие «иностранная организация», к которым относит: иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации (п. 2 ст. 11 НК РФ).

См., напр.: пункт 1 ст. 7 Соглашения между Российской Федерацией и Великим Герцогством Люксембург об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество (от 28 июня 1993 г.) //СЗ РФ. 1997. № 44 Ст. 5021.

Так, если слово «permanent» однозначно переводится как «постоянный», то ключевое слово «establishment» имеет несколько вариантов перевода, ни один из которых полностью не характеризует рассматриваемое явление. При этом вариант «представительство» наиболее далек от его сути.

Подробнее см.: Коннов О.Ю. Институт постоянного представительства. – М.: МЗ Пресс., 2002. – С. 7.

289

См.: OECD Model Taxation Convention on Income and on Capital (as it read on 22 July 2010) / Par. 1–3, Article 5. Перечень с небольшими изменениями используется практически во всех международных соглашениях, а также в законодательстве Российской Федерации (п. 2 ст. 306 НК РФ).

290

См., напр.: Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Ирландии об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы // СЗ РФ. 1996. № 14. Ст. 1402.

291

См.: пункт 6 ст. 5 Соглашения между Правительством РФ и Правительством Ирландии об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы // СЗ РФ. 1996. № 14. Ст. 1402.

В российском законодательстве определение зависимого агента содержится в п. 9 ст. 306 НК РФ.

См.: СЗ РФ. 1999. № 27. Ст. 3188.

См., напр.: пункт 4 ст. 5 Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Боливарианской Республики Венесуэла об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал // СЗ РФ. 2009. № 17. Ст. 1969; 2009. № 24 (поправка).

295

См.: пункт 4 ст. 306 НК РФ; п. 4 ст. 5 Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Королевства Швеции об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы // СЗ РФ. 1996. № 15. Ст. 1553.

Термин «профессиональные услуги» включает, как правило, независимую научную, литературную, артистическую, образовательную или преподавательскую деятельность, а также независимую деятельность врачей, адвокатов, инженеров, архитекторов, бухгалтеров и т. п.

См., напр.: ст. 13 Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы // СЗ РФ. 2003. № 9. Ст. 806.

См.: Baker Ph. Double Taxation Conventions and International Tax Law. L., 1994. P. 11.

Там же. P. 366.

300

См.: Основы налогового права: Учеб. – метод. пособие / Под. ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Инвестфонд, 1995. – С. 226–227.

301

См.: Основы налогового права: Учеб. – метод. пособие / Под. ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Инвестфонд, 1995. – С. 226–227.

См.: Ogley A. Principles of International Tax. A Multinational Perspective. – L., 1996. P. 221.

Там же. P. 227.

См.: Ogley A. Указ. соч. P. 228.

305

См.: Сборник действующих договоров, соглашений и конвенций, заключенных СССР с иностранными государствами. Вып. XXIX. М., 1975. – С. 345–349.

306

См.: Сборник международных договоров СССР. Вып. XLIII. М., 1989. С. 69–70.

307

Как правило, этот критерий используется в транспортных соглашениях.

308

См., напр.: пункт 1 ст. 6 Соглашения между Правительством РФ и Правительством Республики Польша от 22 мая 1992 г. «Об избежании двойного налогообложения доходов и имущества».

Resolution № 119 of 28 May 2007. Цит. по: Russo R., Pedrazzini E.Permanent Establishments under Italian Tax Law: an Overview. European Taxation// August/September 2007. P. 393.

См.: Коннов О.Ю. Указ. соч. С. 20.

311

Перечень государств и территорий, предоставляющих льготный режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны) (Приложение к приказу Минфина РФ от 13 ноября 2007 г. № 108н (в ред. приказов Минфина России от 2 февраля 2009 г. № 10н, от 21 августа 2012 г. № 115н.) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. № 50, 10 декабря 2007 г.; № 11, 16 марта 2009 г. Российская газета от 31.10.2012.

См.: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. July 2010.

313

По смыслу конвенции – субъект корпоративного права (использован термин «enterprise»).

См. ответы к контрольным тестам.

Существует мнение, что предупредительные меры реализуются также в связи с неопределенностью налогового законодательства получением письменных разъяснений компетентных государственных органов по спорным вопросам налогового законодательства до совершения операций, которые могут привести к нарушению законодательства о налогах и сборах. Выполнение таких письменных разъяснений, если при этом было совершено нарушение налогового законодательства, служит основанием для освобождения от применения как карательных мер (мер наказания, налоговых санкций), так и правовосстановительных мер (пени). Поэтому некоторые исследователи относят письменные разъяснения к мерам государственного принуждения с учетом того обстоятельства, что письменные разъяснения финансовых органов обязательны для налоговых органов, а письменными разъяснениями Минфина России как компетентного органа по соглашениям об избежании двойного налогообложения, как правило, руководствуются суды при рассмотрении налоговых споров (см.: Овчарова Е.В. Финансовый контроль в Российской Федерации. – М.: Зерцало-М, 2013). (Тема 4: «Общие положения о юридической ответственности и иных мерах государственного принуждения по результатам финансового контроля», с. 69.) Однако широкой поддержки научной юридической общественности отнесение письменных разъяснений к мерам государственного принуждения не получило, так как большинство исследователей не видят в письменных разъяснениях механизма принуждения налогоплательщиков, налоговых агентов и банков, полагая, что эти субъекты должны руководствоваться прежде всего законом.

316

См.: часть 2 ст. 23 НК РФ.

317

См.: статья 105.16 НК РФ.

318

См.: Проект Федерального закона № 18-03-2014 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и повышения эффективности налогового администрирования иностранных организаций)».

319

См.: статья 310.1 НК РФ.

См.: СЗ РФ. 1997. № 1. Ст. 197.

321

См.: Пепеляев С.Г. Компенсация расходов на правовую помощь в арбитражных судах. – М.: Альпина Паблишер, 2013. (Глава I. «Значение и развитие института возмещения судебных расходов в современной России». С. 9–34.)

322

О правовой природе ответственности за нарушения налогового законодательства см.: Хаменушко И.В. О правовой природе финансовых санкций // Финансовые и бухгалтерские консультации. 1997. № 2; Курбатов А.Я. Вопросы применения финансовой ответственности за нарушения налогового законодательства // Хозяйство и право. 1995. № 1; Белинский Е.К. К вопросу о правовой природе ответственности по налоговому законодательству // Хозяйство и право. 1995. № 8–9.

323

См.: Кулишер И.М. Очерки финансовой науки. – Пг.: Наука и школа, 1919. – С. 39.

Там же.

325

См.: Справка о поступлении налогов и других обязательных платежей в бюджет и государственные внебюджетные фонды за 1996 год // Налоговый вестник. 1997. № 2. С. 14.

Николаев В. ГНИ: долг предприятий равен годовому бюджету России // Налоги. 1998. № 5. С. 7.

327

См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР “О Государственной налоговой службе РСФСР” и Законов РФ “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” и “О федеральных органах налоговой полиции”» // СЗ РФ. 1999. № 30. Ст. 3988.

328

См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР “О Государственной налоговой службе РСФСР” и законов РФ “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” и “О федеральных органах налоговой полиции”» // СЗ РФ. 1999. № 30. Ст. 3988.

329

См.: Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный, расширенный) / Под ред. А.В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1999. – С. 521.

См.: Определение КС РФ от 18 января 2001 г. № 6-О.

331

См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР “О Государственной налоговой службе РСФСР” и Законов РФ “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” и “О федеральных органах налоговой полиции”» // СЗ РФ. 1999. № 30. Ст. 3988.

См., напр.: Постановление Президиума ВАС РФ от 28 октября 1997 г. № 6403/95 // Вестник ВАС РФ. 1998. № 2. С. 11.

333

См.: ч. 1 ст. 14.1. КоАП РФ и ч. 2 ст. 116 НК РФ.

См.: ч. 2 ст. 4.5. КоАП РФ.

335

См.: п. 14 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 24 марта 2005 г. № 5 «О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях».

336

См.: абзац третий п. 4 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 24 марта 2005 г. № 5 «О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях» (с последующими изменениями и дополнениями).

337

См.: ч. 8 ст. 7 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с последующими изменениями и дополнениями) // http://www.pravo.gov.ru, п. 24–26 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 24 октября 2006 г. № 18 «О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Особенной части Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях» (с изм. и доп.)

См.: Шаталов С.Д. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный). – М.: МЦФЭР, 1999. – С. 505.

Имеются примеры применения в судебной практике положений о юридической ошибке. Так, при рассмотрении Президиумом ВАС РФ одного из дел (Постановление Президиума ВАС РФ от 29 сентября 1998 г. № 3059/98) было установлено, что организация не включила в облагаемый НДС оборот полученные суммы авансовых платежей, за что налоговая полиция наложила штрафы. Налогоплательщик заявил, что он руководствовался письмом Госналогслужбы России, согласно которому НДС в таком случае не начисляется. Суд установил, что письмо не соответствует закону, не зарегистрировано в Минюсте России и не должно применяться. Однако суд пришел к выводу, что «оно определенным образом ориентировало истца в отношении налогов с полученных им авансовых сумм». При таких обстоятельствах не имелось оснований для взыскания штрафа. Суд учел, что налогоплательщик совершил ошибку в результате добросовестного заблуждения относительно смысла закона, его вина в нарушении налогового законодательства отсутствует. Поэтому ответственность за сокрытие или неучет объекта налогообложения на такого налогоплательщика не может быть возложена.

Годме П.М. Финансовое право. – М.: Прогресс, 1978. – С. 369.

341

См.: Годме П.М. Указ. соч. С. 399–406.

Там же. С. 399.

343

Об уголовной ответственности за налоговые преступления см. гл. 20 настоящего издания.

См.: постановление Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П «По делу о проверке конституционности п. 3 ст. 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”» // СЗ РФ. 1998. № 42. Ст. 5211.

345

См. For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization by Charles Adams – First Madison Books Edition, 2001 (P. 119).

Диоклетиан – римский император с 284 г. по 305 г. н. э.

347

Август – основатель Римской империи (63 г. до н. э. – 14 г. н. э.).

См.: Большаков О.Г. Вакф // Ислам: Энциклопедический словарь. – М.: Наука, 1991.

349

См.: «Уголовные установления Тан с разъяснениями (“Тан люй шу и”)» / Пер. с китайского и комментарии В.М. Рыбакова. СПб.: Петербургское востоковедение, 2005. С. 353–355.

Елинский А.В. Уголовно-правовые меры борьбы с уклонением от уплаты налогов (зарубежный опыт). – М., 2008. – С. 40.

Там же. С. 41.

352

Памятники русского права. Вып. 2 / Под ред. С.В. Юшкова. – М.: Госюриздат, 1953. – С. 39.

353

См.: Веселовский С.Б. Семь сборов запросных и пятинных денег в первые годы царствования Михаила Федоровича. – М.: Синодальная типография, 1908. – С. 8.

См.: Писарькова Л. От Петра I до Николая I: политика правительства в области формирования бюрократии // Отечественная история. 1996. № 4.

355

См.: Веселовский С.Б. Акты писцового дела. – М.: Т. II. Вып. II. (1644–1661 гг.). № 182.

См.: Указ Президиума ВС РСФСР от 28 мая 1986 г. «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты РСФСР», опубликован в Ведомостях Верховного Совета РСФСР от 5 июня 1986 г., № 23. Ст. 638.

357

Закон РФ от 2 июля 1992 г. № 3181-I «О внесении дополнений и изменений в Закон Российской Федерации “Об оперативно-розыскной деятельности в Российской Федерации”, Закон РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР», Уголовный кодекс РСФСР и Уголовно-процессуальный кодекс РСФСР», опубликован в «Российской газете» от 14 августа 1992 г., в Ведомостях Съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации от 20 августа 1992 г. № 33. Ст. 1912.

358

См.: Федеральный закон от 1 июля 1994 г. № 10-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс РСФСР и Уголовно-процессуальный кодекс РСФСР» (опубликован в СЗ РФ. 1994. № 10. Ст. 1109; в «Российской газете» от 7 июля 1994 г., газете «Российские вести» от 6 июля 1994 г.).

359

Уголовный кодекс РФ от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ, опубликован в Собрании законодательства Российской Федерации 17 июня 1996 г., № 25, ст. 2954, в «Российской газете» от 18 (ст. 1–96), 19 (ст. 97–200), 20 (ст. 201–265), 25 (ст. 266–360) июня 1996 г.

360

В постановлении Пленума ВС РФ от 28 декабря 2006 г. в п. 1 отмечается: «Общественная опасность уклонения от налогов и сборов… заключается в непоступлении денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации».

361

В УК РФ 1996 г. ответственность предусмотрена ст. 199.2.

362

В действующем УК РФ ст. 201 «Злоупотребление полномочиями должностным лицом в коммерческой организации» может быть делом частного обвинения, т. е. возбуждаемым только по инициативе потерпевшего. Но это правило распространяется на те случаи, когда ущерб от деяния наносится только пострадавшему лицу. Когда ущерб причиняется государственным интересам, возбуждение дела и привлечение лица к ответственности происходит в обычном порядке.

363

В пункте 3 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. № 64 отмечается, что уклонение от уплаты налога считается оконченным в тот момент, когда истек срок, установленный законодательством для уплаты этого налога.

См.: Козырин А.Н. Уголовно-правовая ответственность за нарушения уголовного законодательства: опыт зарубежных стран // Ваш налоговый адвокат. ФБК-Пресс. 1998. Вып. 1 (3). С. 139.

См. ответы к контрольным тестам.

См.: Организация прямого обложения в Московском государстве со времен Смуты до эпохи преобразований. Исследование А. Лаппо-Данилевского. – СПб., 1890. – С. 3.

367

См.: Брингман К. Налоги и иноземное господство. Иудея во времена Христа // Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир / Пер. с нем. – М.: Прогресс, 1992. – С. 100.

См.: Исаев А.А. Очерк теории и политики налогов. – М.: ЮрИнфоР-Пресс, 2004. – С. 253–254.

См.: Законы Ману. – М.: Изд-во Восточной литературы, 1960.

См.: Баатц Д. Итак, отдавайте кесарево кесарю. Налоги в Римской империи // Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир / Пер. с нем. – М.: Прогресс, 1992. – С. 86.

371

См.: Шрайнер П. Централизованная власть и налоговый ад. Налоговое бремя в Византийской империи // Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир / Пер. с нем. – М.: Прогресс, 1992. – С. 119.

См.: Орт Э. О королевской казне и земельном кадастре. Развитие налогов во Франкском государстве // Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир / Пер. с нем. – М.: Прогресс, 1992. – С. 129.

См.: Мюллер А. фон. Между задолженностью и налоговыми бунтами. Средневековый город на примере Флоренции и Кельна // Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир / Пер. с нем. – М.: Прогресс, 1992. – С. 165–166.

См.: Шепенко Р.А. Налоговое право Китая: источники и субъекты. – М., 2004. – С. 330–331.

Исаев А.А. Указ. соч. С. 253–254.

См.: Казанцев Н.М. и др. Право и финансовый контроль / Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ. – М.: Эксмо, 2009. – С. 166–167.

Баатц Д. Указ. соч. С. 88.

Брингман К. Указ. соч. С. 97.

Шрайнер П. Указ. соч. С. 119.

Исаев А.А. Указ. соч. С. 253.

381

Нитти Ф.С. Основные начала финансовой науки. Пер. с итал./ Под ред. А. Свирищевского. – М., 1904; Казанцев Н.М. и др. Указ. соч. С. 166.

См.: Штюрмер М. Голодная казна – слабое государство. Европейский Ancien Regime // Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир / Пер. с нем. – М.: Прогресс, 1992. С. 267; Баатц Д. Указ. соч. С. 83.

383

См.: Организация прямого обложения в Московском государстве со времен Смуты до эпохи преобразований. Исследование А. Лаппо-Данилевского. СПб., 1890. С. 6–7.

См.: Буланже М. Служба государственной важности // Налоговый вестник. 1995. № 1. С. 26.

385

См.: постановление Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506.

В соответствии со ст. 1 Закона РФ от 21 марта 1991 г. № 943-I «О налоговых органах Российской Федерации» налоговые органы в пределах своей компетенции также ведут контроль и надзор за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции, контролируют соблюдение валютного законодательства Российской Федерации, выполняют другие функции. В настоящем учебнике эти аспекты деятельности налоговых органов не рассматриваются.

См.: «Российская газета» от 26 декабря 1996 г.

См.: Ведомости СНД РСФСР и ВС РСФСР. 1991. № 15. Ст. 492.

389

См.: Кучерявенко Н. Правовая природа налоговых процедур: к вопросу о понятии и классификации // Финансовые процедуры стран Центральной и Восточной Европы / Под ред. С. Преснаровича. Femida 2, Bialystok, 2013. С. 35.

Казанцев Н.М. и др. Указ. соч. С. 152.

391

См.: Налоги и налогообложение / Под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. – М.: Финансы, ЮНИТИ. 1998. – С. 33–34.

См.: Воловик Е. Обслуживание налогоплательщиков в Дании // Налоговый вестник. 1996. № 1. С. 38.

393

См.: Ружковский Е. О дискуссионных вопросах организации налоговой администрации в свете опыта Польши. В сб.: Современные проблемы теории налогового права: материалы международной научной конференции. – Воронеж, 4–6 сентября 2007 г. / Под ред. М.В. Карасевой. – Воронеж, 2007. – С. 222.

394

См.: пункт 6 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

395

См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 16 июля 2004 г. № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева».

См.: Буланже М. Служба государственной важности // Налоговый вестник. 1995. № 1. С. 25.

397

См.: Захарова Н.А. Правовые проблемы регулирования налогового контроля в свете административной реформы: Дис. … канд. юрид. наук. М., 2005. С. 56–57.

См.: Коршунова М.В. Горизонтальный мониторинг и развитие налогового контроля в РФ // Финансы. 2013. № 3. С. 35.

399

См.: Суворова Е.В., Казанский Д.М. Горизонтальный мониторинг: новый подход к налоговому администрированию // Законы России: опыт, анализ, практика. 2014. № 3. С. 17–24.

В законодательстве некоторых стран установлены конкретные методы, с помощью которых налоговые органы получают информацию о налогоплательщике и объеме его хозяйственной деятельности. Например, в Грузии предусмотрены такие формы налогового контроля, как хронометраж (непрерывное наблюдение и записи об объеме произведенных и/или поставленных налогоплательщиком товаров/услуг в течение рабочего дня) или контрольная закупка (ст. 257 Налогового кодекса Грузии).

401

Определение Конституционного Суда РФ от 08 апреля 2010 г. № 441-О-О.

См.: Захарова Н.А. Указ. соч. С. 57.

403

Определение Конституционного Суда РФ от 08 апреля 2010 г. № 441-О-О.

См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 31 января 2012 г. № 12207/11.

405

См.: Кормилицын А.С. Правовые и организационные основы осуществления выездных налоговых проверок: Дис. … канд. юрид. наук. М., 2005. С. 48.

См.: Приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. №ММ-3-06/333@.

407

См.: пункт 26 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57.

Постановления от 25 мая 2010 г. № 17099/09 и от 3 апреля 2012 г. № 15129/11.

Налоговый кодекс прямо это не предусматривает, но к такому же выводу пришел и Президиум ВАС РФ – см. Постановление от 29 сентября 2010 г. № 4903/10.

410

См.: Определение Конституционного Суда РФ от 3 октября 2006 г. № 442-О.

411

Как указывает О.Р. Михайлова, «необходимость в таких мероприятиях возникает, если налогоплательщик с письменными объяснениями или возражениями представляет дополнительные документы. Изучение этих документов, их анализ и проверка содержащихся в них сведений, по существу, и являются дополнительными мероприятиями налогового контроля». См.: Михайлова О.Р. Выездная налоговая проверка как форма налогового контроля // Ваш налоговый адвокат. 2001. Вып. 3 (17). С. 14–15.

412

См.: пункт 14 ст. 101 НК РФ, п. 40 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

ВАС РФ ориентировал суды на то, что судебный контроль может проводиться и в ходе оспаривания налогоплательщиком ненормативных актов налоговых органов. См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 16 июля 2013 г. № 3372/13. Тем самым суд, преследуя цель разгрузить себя и судебную систему в целом, фактически освободил налоговые органы от обязанности обращаться в суд при переквалификации деятельности или сделок и, по нашему мнению, лишил эту правовую норму всякого смысла. Следуя позиции ВАС РФ, налоговым органам достаточно вынести решение по результатам проверки, а суд, рассматривая спор по иску налогоплательщика, высказывает свое суждение о правильности произведенной налоговым органом квалификации.

414

См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 19 мая 2009 г. № 17499/08.

415

Хван Л.Б. К реформе «налогового администрирования в Республике Узбекистан. Налоговое администрирование: Ежегодник. 2007 / Под ред. С.В. Запольского, Д.М. Щекина. – М., 2008. – С. 64–65.

416

Утверждено Постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506.

Следует, однако, признать, что единообразная практика по этому вопросу еще не сложилась. Если в одних судебных делах ФНС России действительно привлекалась в качестве ответчика или соответчика (что, на наш взгляд, совершенно правильно), то в других делах в качестве ответчика привлекался налоговый орган по месту учета налогоплательщика, и в обоих случаях коллегия ВАС РФ не нашла оснований для пересмотра дела (Определения ВАС РФ от 18.03.2010 №ВАС-2739/10 и от 22.052009 г. №ВАС-6512/09 соответственно).

418

См.: Постановление Президиума ВАС РФ от 4 марта 1997 г. № 4520/96.

419

См.: Витрянский В.В., Герасименко С.А. Налоговые органы, налогоплательщик и Гражданский кодекс. – М.: МЦФЭР, 1995. – С. 84.

См., напр.: постановления Президиума ВАС РФ от 15 сентября 1998 г. № 3430/98; от 22 апреля 1997 г. № 4459/96; от 12 марта 1996 г. № 7369/95.

421

О взыскании с налоговых органов судебных издержек см.: Пепеляев С.Г. Компенсация расходов на правовую помощь в арбитражных судах. – М.: Альпина Паблишер, 2013. – С. 186.

См.: Белов В.А., Прошунин М.М. Финансово-правовые институты зарубежных стран: Учеб. пособие. – М.: РИОР: ИНФРА-М, 2012. – С. 29–32.

HM – сокр. от Her Majesty's.

См.: Финансовое право / Под ред. Е.Ю. Грачевой, Г.П. Толстопятенко. – М.: ТК Велби, Проспект, 2008. – (Гл. 24, с.421.)

Там же. С. 15.

Разумеется, эта оговорка имеет смысл там, где такое разделение на министерства и службы имеет место – т. е. на федеральном уровне исполнительной власти.

427

См.: положение о Министерстве финансов Российской Федерации. Утверждено постановлением Правительства РФ от 30 июня 2004 г. № 329 // Российская газета. 2004. № 31.

См. главу № 21 настоящего издания.

Наряду с Федеральной налоговой службой и Федеральным казначейством в ведении Минфина России находится также Федеральная служба финансово-бюджетного надзора, но ее работа никак не связана с налоговыми отношениями и поэтому здесь не рассматривается.

Напомним, что по действующему бюджетному законодательству деление налогов, равно как и иных бюджетных доходов, на закрепленные и регулирующие в явном виде не проводится. Однако это никак не отменяет того факта, что регулирующие налоги существуют, поскольку ряд налогов делится между бюджетами разных уровней, пусть это и происходит по мере необходимости. Так, между Российской Федерацией и регионами делятся акцизные поступления, между регионами и муниципальными образованиями делятся поступления от налога на доходы физических лиц и т. д. Поскольку пропорции деления не подлежат пересмотру на регулярной основе при каждом ежегодном принятии бюджетов, то законодатель не считает необходимым называть эти источники регулирующими.

431

См.: статья 40 БК РФ.

В качестве примера успешного создания регионального казначейства можно привести организацию городского казначейства Санкт-Петербурга в структуре комитета финансов. См.: Иванова Н.Г. Бюджетный кодекс РФ и вопросы исполнения региональных бюджетов. http://www.wbase.duma.gov.ru. В Москве на базе департамента финансов Правительства г. Москвы также создана система органов городского казначейства, призванная обслуживать исполнение бюджета г. Москвы. См.: постановление правительства г. Москвы от 7 декабря 1999 г. № 1122 // Вестник мэрии г. Москвы. 2000. № 2.

433

См.: пункт 3 ст. 154 БК РФ.

434

См.: часть 2 ст. 166.1 БК РФ.

См.: статья 215.1 БК РФ. Насколько можно судить, в этом случае на финансовый орган субъекта Федерации возлагается и забота о кассовом исполнении муниципальных бюджетов на его территории. Возможна ли дальнейшая передача полномочий на муниципальный уровень, из ст. 215.1 БК РФ не ясно.

Информация официального сайта Минфина России – www.minfin.ru

См., напр.: Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов, опубликованные на официальном сайте Минфина России http://www.minfin.ru/ru/

Напомним один из таких случаев. В 2013 г. в ходе рассмотрения изменений в главу НК РФ о государственной пошлине по отдельному вопросу – госпошлине за регистрацию воздушных судов в законопроект на стадии второго чтения было внесена поправка, не имевшая никакого отношения ни к воздушным судам, ни к госпошлине. Она вводила новый порядок удержания налога у источника с процентов и дивидендов (упрощенно говоря, ставка повышается до 30 %, если на момент выплаты дохода не раскрыт конечный владелец ценной бумаги, по которой выплачивается доход). Тем самым новое правило налогообложения, существенно изменявшее положение налогоплательщиков и налоговых агентов, было принято в ускоренной процедуре и без какого-либо предварительного раскрытия в налоговой политике. Время на реакцию, на корректировку бизнес-процессов было сведено к минимуму в нарушение общеизвестного принципа стабильности налогообложения. О других примерах, а также в целом о проблеме нарушения норм законодательного процесса и принятия законов в режиме «спецоперации» см.: Пепеляев С.Г. Византийская кухня // Налоговед. 2014. № 5.

Вопрос, является ли это полномочие нормотворческим, следует признать спорным. Список все же имеет нормативный характер, так как, по сути, устанавливает права и обязанности неопределенного круга лиц при получении банковской гарантии для обеспечения налоговых обязательств, ограничивая возможность выбора той или иной кредитной организации.

Приказ Минфина России от 13 ноября 2007 г. № 108н «Об утверждении Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны)» // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. № 50. 2007. 10 декабря.

441

См.: п. 7 ст. 80 НК РФ

См.: п. 4 ст. 31 НК РФ.

См.: подп. 2 п. 1 ст. 21, ст. 34.2 НК РФ.

См.: подп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ.

См.: подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ.

См., напр.: ст. 3 и 25 Конвенции между Правительством РФ и Правительством Французской Республики от 26 ноября 1996 г. «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогов и нарушения налогового законодательства в отношении налогов на доходы и имущество».

447

См.: ст. 61, 63 НК РФ.

Подробнее об изменении сроков уплаты налога см.: п. 4.8 раздела IV настоящего издания.

449

Статья 64.1 НК РФ.

Существует и другая точка зрения: таможенные пошлины выступают налогами на экспорт и импорт. Большая роль регулирующей функции таможенных пошлин не изменяет их налоговую природу.

Например, ч. 1 ст. 143 НК РФ предусматривает, что плательщиками НДС являются, в частности, лица, признаваемые налогоплательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, определяемые в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле. К таким лицам согласно ст. 79 ТК ТС относятся декларант или иные лица, на которых таможенным законодательством возложена обязанность уплаты таможенных пошлин, налогов (например, таможенные представители).

452

В соответствии с ч. 1 ст. 160 НК РФ база НДС при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, определяется как сумма таможенной стоимости этих товаров, подлежащей уплате таможенной пошлины и подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам).

453

См., напр.: Соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 25 января 2008 г. «Об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза».

Основные положения о порядке таможенных платежей при помещении товаров под определенную таможенную процедуру регулируются ТК ТС. Например, ст. 282 ТК ТС предусмотрено полное или частичное условное освобождение от уплаты таможенных пошлин, налогов при помещении товаров под таможенную процедуру временного ввоза (допуска). Перечень товаров, к которым может применяться полное освобождение при временном ввозе, установлены Решением Комиссии Таможенного союза от 18 июня 2010 г. № 331. Комиссия Таможенного союза была преобразована в Евразийскую Экономическую Комиссию.

В частности, этим федеральным законом регулируются порядок исчисления, сроки и порядок уплаты, порядок взыскания таможенных пошлин, налогов.

Например, приказ ФТС России от 2 сентября 2013 г. № 1644 «Об утверждении Реестра банков, иных кредитных организаций и страховых организаций, обладающих правом выдачи банковских гарантий уплаты таможенных пошлин, налогов».

См.: статья 8 Конституции РФ.

458

В гл. 14 «Налоговый контроль» НК РФ (в ред. Федерального закона от 29.06.2004 г. № 58-ФЗ) в качестве субъектов налогового контроля указаны только должностные лица налоговых органов. Таможенные органы в этой главе как субъекты налогового контроля не упоминаются.

459

См.: Ногина О.А. Государственные внебюджетные фонды в составе бюджетной системы России: Дис…. д-ра юрид. наук. – СПб., 2013. – С. 51.

См.: Ногина О.А. Государственные внебюджетные фонды в составе бюджетной системы Росси: Дис…. д-ра юрид. наук. – СПб., 2013. – С. 86.

См.: СЗ РФ. 27 июля 2009 г. № 30. Ст. 3738.

См.: Ногина О.А. Государственные внебюджетные фонды в составе бюджетной системы России: Дис…. д-ра юрид. наук. – СПб., 2013. – С. 238.

463

См.: подп. 3 ст. 29 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» // СЗ РФ. 27 июля 2009 г. № 30. Ст. 3738.

Здесь мы будем исходить из узкого понимания правоохранительных органов как органов государства, которые выявляют и расследуют преступления. В широком понимании к правоохранительным органам относятся также суды и прокуратура, к правоохранительной деятельности – работа адвокатуры и нотариата. О круге органов, относящихся к правоохранительным, см., напр.: Гуценко К.Ф. Правоохранительные органы: Учебник. – М.: Кнорус, 2014. – С. 23–25.

Информацию о службе см. на официальном сайте IRS: http://www.irs.gov/Russian, очерк об управлении расследований (CI) – там же: http://www.irs.gov/uac/Criminal-Investigation-(CI)-At-a-Glance

См.: ст. 36 НК РФ.

См.: Приказ МВД России № 495, ФНС России №ММ-7-2-347 от 30 июня 2009 г. «Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений» с «Инструкцией о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при организации и проведении выездных налоговых проверок» и «Инструкцией о порядке направления органами внутренних дел материалов в налоговые органы при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, для принятия по ним решения».

См.: Овчарова Е.В. Финансовый контроль в Российской Федерации. – М.: Зерцало-М, 2013. – С. 36.

469

См:. ст. 36 НК РФ.

Отметим, что полученные в ходе оперативно-розыскной деятельности материалы могут быть использованы наравне с собственно материалами налоговой проверки:

«При исследовании и оценке представленной налоговым органом доказательственной базы по налоговым делам судам надлежит исходить из того, что материалы, полученные в результате осуществления оперативно-розыскных мероприятий, могут использоваться налоговыми органами в числе других доказательств при рассмотрении материалов налоговой проверки (пункт 4 статьи 101 НК РФ) или при осуществлении производства по делу о предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях (пункт 7 статьи 101.4), если соответствующие мероприятия проведены и материалы оформлены согласно требованиям, установленным Федеральным законом от 12.08.1995 № 144-ФЗ “Об оперативно-розыскной деятельности”» (п. 45 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»).

Подробнее о правилах взаимодействия органов МВД с налоговыми органами, а также о связанных с этим правовых и практических проблемах см.: Александров И.В. Расследование налоговых преступлений: Учеб. пособие для магистров. – М.: Юрайт, 2014. – С. 294–306.

472

См.: Федеральный закон от 7 февраля 2011 г. № 3-ФЗ «О полиции» («Российская газета» от 8 февраля 2011 г., от 10 февраля 2011 г.).

См.: Федеральный закон от 12 августа 1995 г. № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности» //Ведомости СНД РФ и ВС РФ. 1993. № 39. Ст. 3349.

См.: статья 6 Федерального закона «Об оперативно-розыскной деятельности».

475

См.: пункт 1 ст. 15 того же закона.

См.: часть 1.1. ст. 140 УПК РФ.

См.: пункт 3 ст. 32 НК РФ, п. 15.1 ст. 101 НК РФ. Эти нормы существенно улучшают положение лиц, о которых может быть поставлен вопрос о привлечении к уголовной ответственности в обмен на удовлетворение бюджетных интересов государства. Фактически они смягчают нормы об уголовных наказаниях за налоговые преступления, потому что ст. 76.1 УК РФ предусматривает освобождение от уголовной ответственности при возмещении ущерба только для лиц, совершивших налоговые преступления впервые.

Но такое решение законодателя – решение половинчатое. Пункт 3 ст. 32 НК РФ, только лишь разрешает налоговому органу не сообщать о признаках преступления. Ни освободить от уголовного наказания, ни исключить возбуждения уголовного дела норма Налогового кодекса РФ не может. Ее гуманное значение снижается почти до нуля, если правоохранительные органы могут самостоятельно, минуя решение налоговых органов, возбуждать уголовные дела по налоговым составам.

Многочисленные ситуации такого рода, справедливо называя их «парадоксальными», приводит И.В. Александров в указанной выше работе «Расследование налоговых преступлений».

479

Согласно ч. 1 ст. 140 УПК РФ поводом для возбуждения уголовного дела служит не только заявление определенного лица, но и, среди прочего, «сообщение о совершенном или готовящемся преступлении, полученное из иных источников».

Орфография оригинала сохранена.

481

Пояснительная записка к проекту Федерального закона «О признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации», http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/%28SpravkaNew%29?OpenAgent&RN=357559-6&02

482

По действующему законодательству по налоговым делам заключение под стражу не применяется, кроме некоторых исключительных случаев – попытки подозреваемого лица скрыться, нарушения им ранее избранных мер пресечения и др. (ст. 108 УПК РФ).

См. ответы к контрольным тестам.

См.: Овчарова Е.В. Российское административное право. Учебно-методическое пособие. – М.: Статут, 2007. – С. 65–67.

485

Решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения может содержать иные неблагоприятные для налогоплательщика последствия, например, доначисление недоимки, отказ в предоставлении льготы. Поэтому такое решение также может быть предметом обжалования.

См.: Закон РФ от 2 июля 2013 г. № 153-ФЗ, п. 3 ст. 3.

487

См.: пункт 10.10 Положения о Министерстве Финансов Российской Федерации, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 30 июня 2004 г. № 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации» (с последующими изменениями и дополнениями).

Однако в п. 81 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового Кодекса Российской Федерации» разъясняется, что вышестоящий налоговый орган при рассмотрении жалобы вправе изменить правовое основание начислений.

489

Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации. – М.: ФБК-Пресс, 1998. – С. 338.

См.: Михайлова О.Р. Налоговый суд Канады // Ваш налоговый адвокат. Вып. 1 (15). – М., 2001. – С. 119.

491

См.: Русакова И.Г., Кашин В.А., Кравченко И.А. и др. Налоги в развитых странах / Под ред. И.Г. Русаковой. – М.: Финансы и статистика, 1991. – С. 204.

492

Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» признано утратившим силу в п. 83 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

493

В пункте 6 постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 разъяснено, что при рассмотрении заявлений об оспаривании решений, действий (бездействия) налоговых органов судам необходимо учитывать, что в силу п. 3 ч. 4 и п. 3 ч. 5 ст. 201 АПК РФ при признании указанных решений, действий (бездействия) незаконными в результативной части судебного акта должно содержаться указание на обязанность устранить допущенные нарушения прав и законных интересов заявителя, в том числе совершением определенных действий, принятием решения. Такой судебный акт в части обязания налогового органа вернуть из бюджета соответствующие суммы подлежит исполнению в том же порядке, что и судебный акт по имущественному требованию, предусматривающий взыскание названных сумм из бюджета (п. 82).

См.: Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации. – М.: ФБК-Пресс, 1998.

См. ответы к контрольным тестам.

См.: Raymond R.N., Clifford M. Hicks. Income Tax influences on Legal Forms on Organizations for Small Business. – L., 1990. P. 45.

См.: Кашин В.А. Рубль + Доллар (как создать совместное предприятие). – М., 1989. – С. 89–91.

Langer M. Practical International Tax Planning. – N.Y., 1979. P. 78.

Kirkbride J., Olowofogeku A. Revenue Law. Principles and Practice. Tudor, 1998. P. 401.

500

Постановление Конституционного Суда РФ № 20-П от 17 декабря 1996 г. // Вестник Конституционного Суда РФ. 1996. № 5.

501

См.: Закон РФ от 27 декабря 1991 г. «О налоге на прибыль предприятий и организаций» // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР. 1992. № 11. Ст. 526.

См.: KPMG US Master Tax Guide. – N.Y., 1994. P. 66–70.

503

В соответствии со ст. 82 ГК РФ организационно-правовой форме хозяйственного товарищества соответствует товарищество на вере.

504

См.: Хойер Ф. Как делать бизнес в Европе. – М., 1990. – С. 30–32

505

См.: Козырин А.Н. Указ. соч. С. 98–99.

Однако не стоит забывать о существовании различных правил, направленных на предотвращение уклонений от налогообложения с использованием таких компаний: см. главу 28.4 настоящего учебника.

См.: Gordon R.A. Tax Havens and their use by US Taxpayers. – Washington, 1981. P. 45–50.

См.: Кашин В.А. Международные налоговые соглашения. – М., 1983. – С. 77–82.

509

Под налоговым режимом здесь понимается: 1) совокупность налоговых обязательств плательщика, возникающих в связи с местом его расположения либо особенностями налогообложения получаемых им доходов; 2) правила обложения налогом отдельных операций плательщика, например распределения дивидендов, реорганизации или преобразования предприятия

510

См.: Жестков С.В. Особенности налогообложения групп предприятий // Финансовые и бухгалтерские консультации, 1996. № 3. – С. 43–48.

511

См.: Захарова Р.Ф. Правовые проблемы совершенствования налоговой системы в Российской Федерации // Налоговый кодекс. Сегодня и завтра. – М.: ФБК-Пресс, 1997. – С. 52.

См.: Zoltman Cavitch A.B. Tax Planning for Corporations and Shareholders, Times Mirror Books. – N.Y., 1991. P. 9.23–9.35.

513

См.: часть 8 ст. 2 Закона РФ «О налоге на прибыль предприятий и организации» от 27 декабря 1991 г.

См.: Sommerflield R.J. Federal Taxes and Management Decisions. Homewood, IL, 1987. P. 45–55. Подобные судебные доктрины используются не только в США, но также в большинстве развитых стран, а также Европейским союзом.

См.: International Tax Glossary, IBFD Publications BV. Amsterdam, 1988. P. 126.

См.: EC Tax Briefing, KPMG. Amsterdam, 1993. P. 41–53.

517

См.: Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.

518

Абзац второй п. 4 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

519

См.: Решение Суда ЕС по делу «Кедбери Швепс» от 12 сентября 2006 г.

См. ответы к контрольным тестам.